



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , .X., CP 050741

Tel : + 021 319 97 54

Fax : + 021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 448 / 2015

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SA

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.A_SLP 1095/26.05.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./21.05.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 1095/26.05.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., înregistrată la ORC sub nr..X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./06.03.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./06.03.2015.

Contestația a fost formulată prin împuternicit Societatea Civilă de Avocați .X., conform împuternicirii avocațiale seria .X./18.04.2015 emisă în baza Contractului de asistență juridică nr..X./2015, anexată în original la dosarul cauzei.

SC .X. SA contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./306.03.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei impozit pe venitul din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- .X. lei CAS Angajator;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei CAS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- .X. lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei CASS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei CASS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./06.03.2015, respectiv **09.03.2015** potrivit mențiuinii olografe a reprezentantului societății „*am primit un exemplar 09.03.2015. .X.*” din decizia de impunere contestată, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **08.04.2015**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generala de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./06.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./06.03.2015, societatea susține următoarele:

Impozit pe profit

1. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile prestate de .X. (denumită în prezenta decizie .X.), societatea structurează contestația prin preezntarea Situației de fapt și „ARGUMENTE ÎN DREPT”.

La pct.1 „*Situația de fapt*”, pct.1.1 „*Aspecte generale*” societatea arată că ulterior privatizării, a trecut printr-un amplu proces de reorganizare, concomitent cu realizarea unui vast program de investiții ambițios în toate domeniile de activitate a societății în vederea redresării companiei, precum și faptul că a realizat o serie de investiții semnificative la nivel național, SC .X. SA axându-se în egală măsură asupra intrării pe piețele externe. De exemplu, începând cu anul 2006, în segmentul Explorare & Productie, .X. s-a concentrat pe extinderea activității internaționale în .X. și .X..

În acest context, societatea susține că a avut și are nevoie continuă de personal specializat care să asigure „***implementarea cât mai eficientă și rapidă a strategiei de dezvoltare a Societății***”.

Practica internațională la nivelul marilor grupuri de companii petroliere pentru angajarea de specialiști internaționali este de a avea societăți distincte în cazul grupului care să se ocupe cu angajarea acestora, relațiile de muncă cu aceștia

fiind guvernate de legislații care să le asigure simplitatea și flexibilitatea astfel încât acestea să răspundă gradului înalt de mobilitate ce caracterizează activitatea expatriaților (specialiștilor) la nivel internațional. Aceasta este susținută de „*studiul pregătit de către o firmă de renume în domeniul consultanței fiscale*” în care se arată că fundamentarea pe o relație de detașare, reprezintă o practică obișnuită la nivel internațional, fiind regăsită în diverse industrii și jurisdicții (Marea Britanie, Olanda, Germania și Elveția).

Întrucât SC .X. SA face parte din grupul .X., după modelul Grupului .X., care avea deja o companie stabilită în .X. – .X. și care recruta și angaja specialiști, a procedat în mod similar la înființarea, în data de 28.09.2007, a unei companii în .X. care să pună la dispoziție specialiști cu respectarea reglementărilor în domeniu, având în vedere „*necesitatea unei eficiente administrări a expatriaților*”, denumită .X. (.X.).

Contestatară susține că a încheiat cu .X., Contractul de servicii nr..X./13.02.2008 înregistrat la autoritățile fiscale în data de 13.03.2008 în care la art.3.1, așa cum a fost modificat prin Actul adițional .X./13.05.2008 se stipulează că societatea urma să plătească un preț care să acopere costurile înregistrate de .X. cu expatriații detașați (salarii, beneficii, contribuții, impozite etc.) la care se aplică un adaos (mark-up).

.X. a dat două împuterniciri către .X. (.X.) în baza cărora .X., iar mai apoi, ca urmare a reorganizării .X. – .X. (.X. AG), au reprezentat .X. în relația cu expatriații.

Astfel, în perioada 2008 – 2012, în baza contractului de prestări servicii .X. a încheiat o serie de contracte de muncă și detașare cu diversi specialiști în domeniul petrolier (experți), care au fost detașați în România și în .X., la .X. și respectiv la sucursala acestuia din .X..

Experții angajați de .X. și detașați la .X. au fost cetățeni ai statelor membre (experți UE), precum și cetățeni ai statelor nemembre UE (experți non-UE), iar perioadele de detașare au fost mai mari de un an cu acceptul angajatului semnatar al operațiunii de detașare.

În ceea ce privește experții non-UE, subiect al legislației imigraționiste specifice (OUG nr.56/2007, OUG nr.194/2002) a fost necesară încheierea și a unui contract individual de muncă (contract local) cu .X., pentru care societatea prezintă cu titlu de exemplu documentația pentru o singură persoană.

Pentru toate aceste persoane care au desfășurat activitate pe teritoriul României societatea susține că a depus declarații fiscale și a achitat impozitul pe venit, precum și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate pentru salariile primite în străinătate și prezintă cu titlu de exemplu copii ale ordinelor de plată pe luna februarie 2009.

De asemenea, societatea arată că întrucât .X. era o companie nerezidentă care înregistra venituri obținute din România care urmare a prestării serviciilor, în temeiul art.115 și 116 din Codul fiscal, societatea a reținut și achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și anexează Procesul verbal nr..X./12.02.2015 și documente în susținere.

În ceea ce privește desfășurarea inspecției fiscale cu privire la obligațiile fiscale pe perioada 2004 – 2008, contestatara susține că la inspecția fiscală anterioară și din analiza impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente organele de inspecție fiscală au acceptat tratamentul fiscal aplicat de societate în privința relației cu .X..

Începând cu data de 07.03.2011, societatea susține că a făcut obiectul unei inspecții fiscale având ca obiect verificarea perioadei 01.01.2009 – 31.12.2010 și, concomitent, la solicitarea Curții de Conturi a României a făcut obiectul unui control inopinat având ca obiect verificarea modului de derulare a contractelor de prestări servicii și a legalității deductibilității cheltuielilor efectuate în perioada 2008, 2011 și 2012 cu CII .X., CII .X. Ltd și .X., care deși nu a vizat perioada 2009-2010 organele de control au constatări și pe această perioadă.

Controlul inopinat a fost finalizat prin Procesul verbal din data de 11.02.2015, prin care, aplicând prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit să nu ia în considerare tranzacțiile încheiate cu .X. în baza Contractului nr..X./13.02.2009 și au reîncadrat activitatea Expertilor ca fiind activitatea dependentă calculând obligații fiscale suplimentare, reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente, precum și impozit pe veniturile persoanelor nerezidente pentru plățile efectuate către .X..

Împotriva Procesului verbal din data de 11.02.2015 societatea a formulat obiecțiuni care nu au fost acceptate de organele de inspecție fiscală din cadrul DGAMC, menținându-și constatările prin forma finală a procesului verbal.

De asemenea, contestatara arată că urmare a controlului inopinat organele de inspecție fiscală care efectuau inspecția fiscală pe perioada 2009 – 2010 au preluat constatările din procesul verbal fără a realiza niciun fel de verificare suplimentară, cu interpretarea proprie a dispozițiilor legale, cu privire la acest aspect.

Totodată, contestatara susține că deși s-au preluat în totalitate concluziile din procesul verbal cu privire la incidența art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reluând afirmațiile contradictorii „lipsa scopului economic” și în același timp „reîncadrarea activității într-o activitate dependentă de .X.” organele de inspecție fiscală au omis să analizeze și să dea valoare constatărilor inspectorilor fiscali referitoare la caracterul nedatorat al impozitului pe veniturile obținute de .X. reținut la sursă și achitat la bugetul de stat. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe salarii și contribuții sociale aferente în valoare totală de .X. lei deși acestea nu ar fi putut fi legal stabilite suplimentar fiind deja achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii din străinătate și contribuția de sănătate ale angajaților .X. detașați la SC .X. SA și, totodată au validat plățile efectuate de societate prin reținere la sursă în perioada 2009 – 2010 cu titlu de impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei chiar dacă au apreciat că munca prestată de persoanele detașate este activitate dependentă.

La pct.2 „**Argumente în drept**”, contestatara reiterează faptul că raționamentul organelor de inspecție fiscală cu privire activitatea desfășurată de experți a fost bazat pe incidența și aplicarea concomitentă a **ambelor teze ale art.11 alin (1) din Codul fiscal** considerand-o, atât ca neavând scop economic, cât și reîncadrând-o ca fiind dependentă de .X..

La pct.2.1 societatea prezintă „*aspecte de ordin substanțial*” solicitând organelor de inspecție fiscală să constate că prevederile art.11 din Codul fiscal nu sunt aplicabile în cazul SC .X. SA ceea ce conduce direct și nemijlocit la lipsa incidenței prevederilor art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.67 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, și ca atare nelegalitatea impunerii.

Astfel, contestatara arată că nelegal și contradictoriu organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că, pe de o parte nu poate fi „*de plano*” invocat decât pentru stabilirea unor impozite și taxe și nu a unor contribuții sociale, iar pe de altă parte nu este incident speței nici prin raportare la specificul activității de prestări servicii de către .X. către societate și nici prin prisma prevederilor legale incorect invocate de organele de inspecție fiscală în materia de detașare internațională ceea ce atrage caracterul netemeinic al reîncadrării.

În susținere, societatea invocă prevederile art.2 din Codul fiscal susținând că noțiunea de „*taxe și impozite*” este reglementată distinct de noțiunea „*contribuții sociale*” ca fiind componente ale impozitelor și taxelor, fiind enumerate la alin.(1¹) al respectivului text în timp ce componentele „*contribuțiilor sociale*” sunt reglementate prin acte normative diferite și începând doar cu anul 2011 contribuțiile sunt enumerate expres la art.2 alin.(2) din Codul fiscal, dar tot distinct de taxe și impozite. Ca urmare, din coroborarea celor prezentate se deduce că la reîncadrarea unei operațiuni economice în temeiul art.11 din Codul fiscal nu poate fi efectuată în scopul stabilirii de contribuții sociale suplimentare în sarcina unui contribuabil, ci numai în vederea stabilirii de impozite și taxe.

Această interpretare este confirmată și de poziția publică a Ministerului Finanțelor Publice din cuprinsul Normelor de fundamentare a Noului Cod fiscal, înaintat ca Proiect de lege către Parlamentul României la data formulării contestație prin care intenționează revizuirea Codului fiscal în ce privește prevederile art.11 „*în sensul aplicării și în cazul contribuțiilor sociale*”.

Acest caracter distinct al celor două categorii de obligații fiscale rezultă și din prevederile art.7 alin.(1) pct.2.2 din Codul fiscal astfel că atunci când legiuitorul a înțeles să permită reîncadrarea unei activități economice în vederea stabilirii de contribuții sociale acesta a făcut-o expres, prin includerea în textul legal a posibilității stabilirii contribuțiilor sociale alături de impozitul pe venit.

Or, din moment ce art.11 din Codul fiscal nu a permis și nu permite reîncadrarea unei tranzacții cu scopul de a stabili contribuții sociale, societatea

solicită organelor de soluționare a contestației să constate că organele de inspecție fiscală au procedat eronat la stabilirea contribuțiilor sociale.

De asemenea, susține că, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au procedat la reconsiderarea sumei în baza prevederilor art.7 din Codul fiscal nu erau îndreptățite să stabilească obligația suplimentară de natura contribuțiilor sociale și solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru suma de .X. lei, reprezentând contribuții sociale și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente.

Contestatarul susține că pe baza concluziilor preluate din procesul verbal, organele de inspecție fiscală au aplicat ambele teze ale art.11 din Codul fiscal, una și aceeași tranzacție procedând, pe de o parte la aplicarea tezei conform căreia nu ia în considerare cheltuielile înregistrate de SC .X. SA în baza facturilor emise de .X. și, pe de altă parte la aplicarea concomitentă a tezei a doua conform căreia au reîncadrat activitatea expertilor ca fiind activitate dependentă de .X. și au stabilit cheltuieli de natură salarială și contribuții sociale.

Societatea arată că această aplicare este incorectă deoarece:

Art.11 alin.(1) din Codul fiscal are două teze, respectiv autoritățile fiscale „*pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic*” - TEZA 1, sau „*pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*” - TEZA 2.

Potrivit DEXONLINE conjuncția „sau” are o funcție disjunctivă adică „*Leagă noțiuni sau propoziții care se exclud ca opuse sau contradictorii*”, astfel nu este posibil ca organele de inspecție fiscală să folosească, în același timp, ambele teze ale art.11 alin.(1) din Codul fiscal, putând să aplice doar una dintre cele două teze.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să se limiteze doar la anularea efectelor fiscale ale tranzacției fără posibilitatea de a stabili noi consecințe, iar în ce privește reîncadrarea, legiuitorul pornește de la premisa existenței unei tranzacții și implicit a unui scop economic care, urmare a reîncadrării, îl definește și îi stabilește noile consecințe fiscale aferente. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au o abordare contradictorie nefiind posibil să reîncadreză o tranzacție care nu este luată în considerare pe motiv că nu are scop economic.

Referitor la alegațiile organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că în speță ar exista două tranzacții, respectiv .X.-.X. și Experți – .X. societatea consideră neîntemeiată divizarea artificială întrucât:

Relația Experți – .X. nu este o tranzacție de sine stătătoare, ci este un efect al prestării de servicii realizate de .X. în beneficiul .X. în baza Contractului de servicii încheiat și pus în executare, deci este o singură tranzacție de prestări servicii care se materializează prin detașarea Experților la .X., detașare care a intervenit în baza acordului de voință al părților, ocazie cu care au fost stabilite și condițiile în care operează detașarea: un salariat angajat al unui angajator (cedent) este acceptat la muncă la al doilea angajator (cesionar) pentru că așa s-au înțeles părțile.

Prin Procesul verbal organele de inspecție fiscală nu neagă existența tranzacției .X. – .X., ci doar rețin că „*situația contractuală nu este esențială pentru stabilirea stării de fapt fiscale*”, iar în raportul de inspecție fiscală se constată că implicarea .X. a constat „*doar în semnarea a două împuterniciri*” și „*a unui contract*” cu .X. ignorând esențialul, respectiv că acestea sunt acte juridice în baza cărora s-au născut direct sau indirect toate efectele juridice aferente relației contractuale de muncă .X. – Experti și, subsecvent, detașarea Expertilor la .X.. Similar, pe relația .X.-Experti, organele de inspecție fiscală au concluzionat că „*activitatea Expertilor este subordonată, coordonată și dependentă de .X., și nu de .X.*” reținând că pentru toate categoriile de experti „*raportul de muncă dintre Experti, .X. și .X. nu respectă condițiile detașării internaționale*”. Contestatara susține că și prin Procesul verbal nu s-a analizat distinct detașarea de contractul de prestări servicii

În concluzie, societatea argumentează că deși organele de inspecție fiscală au analizat una și aceeași tranzacție (.X. – .X.) acestea au preluat fără nicio justificare concluziile controlului inopinat de separare artificială a acesteia în două tranzacții:

- tranzacția .X. – .X. născută în baza Contractului nr..X./13.12.2008 pe care nu o iau în considerare pe motiv că nu ar avea scop economic,

- tranzacția Experti – .X. pe care o reîncadrează ca fiind dependentă de .X., o asemenea abordare neavând temei legal în art.11 alin.(1) din Codul fiscal, existând o singură tranzacție căreia nu i se pot aplica ambele teze.

Contestatara susține că nu este de acord cu concluzia organelor de inspecție conform căreia tranzacția nu are scop economic (teza I a art.11 alin.(1) din Codul fiscal), din considerentele:

Afirmația conform căreia .X. a fost înființată în .X. doar cu scopul strict de a se derula contractele de muncă cu Expertii nu are semnificația inexistenței unui scop economic atât timp cât nu există nicio interdicție legală ca un agent economic să fie înființat doar pentru derularea unui contract, respectiv să obțină venituri integral doar din relația contractuală cu un singur co-contractant. Nici potrivit OECD o asemenea relație contractuală exclusivă, nu exclude caracterul de independență economică al prestatorului.

Este lipsită de relevanță afirmația conform căreia „*.X. se află sub controlul total al .X.*” fundamentată pe faptul că este deținută în perioada 2007 – august 2008 exclusiv de către .X., iar ulterior împreună cu o altă persoană fizică, având în vedere că nu există niciun text legal care să conducă la concluzia că strict într-o asemenea dependență juridică nu ar exista un scop economic propriu al filialei, în același sens fiind și Comentariile OECD.

De asemenea, afirmația conform căreia unele dintre persoanele de conducere .X. se află în același timp și în conducerea .X. nu este relevantă din punctul de vedere al analizei existenței sau inexistenței scopului economic al .X. întrucât chiar Legea societăților comerciale nr.31/1990 pleacă de la premisa că un asemenea cumul este permis.

Societatea invocă prevederile art.153¹⁶ din Legea societăților comerciale nr.31/1990 care limitează administratorii la un număr de 5 mandate în societăți din România, dar care nu limitează numărul de mandate în societăți din afara României și susține că întrucât în discuție sunt numai două mandate ale aceleiași persoane, aprecierea reținută în fundamentarea lipsei scopului economic nu are temei legal.

Totodată, în ceea ce privește afirmația potrivit căreia activitatea .X. a fost dependentă de activitatea SC .X. SA și conducerea executivă a fost reprezentată de directori .X. ce dețineau și calitatea de angajați ai SC .X. SA susține că nu există nicio prevedere legală care să condiționeze independența economică de existența mai multor contracte comerciale, iar comentariile OECD confirmă acest lucru. Mai mult, art.7 din Codul fiscal definește conceptul de „*activitate economică*” fără a exista vreo condiționare a acestei calificări de numărul de contracte încheiate sau facturi emise

De asemenea, contestatara nu este de acord cu concluzia potrivit căreia derularea contractului de prestări servicii de către .X. prin intermediul procurilor acordate de .X. ar putea fundamenta concluzia privind lipsa de scop economic al .X. întrucât nu există nicio interdicție legală ca un agent economic să-și deruleze activitatea prin implicarea altor societăți comerciale cu atât mai puțin când acestea fac parte din același grup.

Totodată, organele de inspecție fiscală concluzionează că societatea avea capacitatea să realizeze toate activitățile pe care le-a contractat cu .X., arătând că .X. avea 1.222 angajați din .X. și 329 angajați în Viena fără a se efectua o analiză calitativă, ceea ce denotă netemeinicia constatărilor.

Societatea nu reține nici constatarea potrivit căreia în perioada 2008 – 2012 .X. a avut profitabilitate netă de 0,08%, în fapt aceasta realizând .X. euro conform situațiilor financiare ale .X. anexate, iar în ceea ce privește profitului de risc aceasta are risc limitat.

Alte argumente prezentate de societate în susținerea scopului economic al tranzacției SC .X. SA-.X., sunt:

Afirmațiile organelor de inspecție fiscală din procesul verbal referitoare la faptul că inexistența interdicțiilor legale de a înființa o societate cu scopul de a avea un singur contract, de a-și numi angajați în funcții de conducere în structura altei societăți, de a desfășura activitatea prin intermediul altor societăți nu reprezintă argumente care să justifice scopul economic atât timp cât nu explică și de ce ignoră efectele juridice pe care aceste elemente le-au produs or, tocmai efectele juridice care s-au produs subsecvent contractului încheiat cu .X. semnat de reprezentanții .X. reprezintă dovada scopului economic al .X..

Dacă organele de inspecție fiscală ar fi negat scopul economic al tranzacției dintre .X. și SC .X. SA nu ar avea drept consecință obligația de plată a unor sume suplimentare cu titlu de impozit, pentru că tranzacția a fost deja impozitată cu cota de 16% aplicată la venitul brut.

Contestatară nu este de acord cu caracterul simplist al afirmațiilor organelor de inspecție fiscală cu privire la comportamentul fiscal, având în vedere că prin calculul și plata taxelor și impozitelor către bugetul de stat nu s-a avut în vedere obținerea de avantaje fiscale ci o eficientizare a mobilității forței de muncă a expatriaților și asigurarea implemetării unitare a practicii internaționale a grupului .X..

De asemenea, contestatară susține că aplicarea tezei 1 a art.11 alin.(1) din Codul fiscal ar fi fost în situația unei tranzacții fără scop economic doar în cazul în care s-ar fi emis facturi în baza contractului încheiat fără ca experții să desfășoare efectiv activitate în beneficiul SC .X. SA.

În consecință, nu se poate susține că acest contract nu a avut conținut economic atât timp cât însăși organele de inspecție fiscală recunosc efectele și le pun în valoare prin reîncadrarea activităților experților ca fiind dependente de SC .X. SA.

Referitor la teza II a art.11 alin.(1) din Codul fiscal, contestatară susține că detașarea reprezintă o cesiune temporară a contractului de muncă de la un angajator (cedentul .X.) către un alt angajator (cesionar – SC .X. SA) astfel încât întotdeauna angajatorul cesionar se comportă față de angajatul detașat ca și cum ar fi angajatorul propriu-zis al acestuia fiind normal ca toate atribuțiile muncii angajatului detașat să fie la SC .X. SA, subornata SC .X. SA, coordonată de SC .X. SA și dependentă de SC .X. SA.

Întotdeauna detașarea unui angajat exclude total implicarea angajatorului cedent în coordonarea și dirijarea activității angajatului astfel că nu se poate reține constatarea privind reîncadrarea activității desfășurate de angajații .X. ca fiind una dependentă de SC .X. SA.

Mai mult, contractul de angajare dintre .X. și Experți nu era supus legislației muncii din România, ci dreptului din .X., conform dispozițiilor dreptului internațional privat or, organele de inspecție fiscală nu au indicat nicio normă de drept internațional care să se opună detașării angajaților .X. în România. Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un studiu întocmit de o firmă de consultanță străină din care reiese că relația .X.-Experți-SC .X. SA este o practică economică obișnuită la nivel internațional.

De asemenea, susține *„faptul că activitățile planificate inițial să fie derulate în plan internațional s-au limitat finalmente în practică doar în .X., aceasta nu înseamnă că însăși Societatea nu era îndreptățită să înființeze și să opereze un asemenea centru, care să fie implicat în activitățile necesare asigurării mobilității internaționale a specialiștilor”*.

Societatea nu este de acord nici cu constatarea potrivit căreia *„contractele încheiate între Experți și .X. nu pot ține loc de decizie a .X. de detașare internațională la .X.”*, întrucât, pe de o parte forma și conținutul unui act juridic cu elemente de extraneitate nu pot fi cenzurate de organele de inspecție fiscală or, acestea nu au stabilit că legea Manx (legea aplicabilă în .X.) este interzisă. O

astfel de cerință de validitate a detașării nu se regăsește nici în legea română, iar organele de inspecție fiscală nu au menționat baza legală a acestei afirmații.

Pe de altă parte potrivit principiului libertății contractuale, inexistența unui raport de muncă anterior detașării între .X. și Experți nu poate constitui motiv pentru a ignora detașarea internațională, iar legislația europeană permitea recrutarea personalului în scopul detașării nefiind necesare, ca și cerință de validitate a detașării internaționale, ca aceștia să lucreze în mod normal la angajatorul care face detașarea.

Totodată, contestatara arată că existența sau inexistența unei relații de detașare nu poate fi dedusă din durata detașării, atât timp cât relația de muncă este guvernată de o lege străină cu privire la care nu s-a făcut dovada că nu ar permite o detașare, precum și faptul că este nerelevantă calificarea naturii relației dintre Experți - .X. și Experți – SC .X. SA prin invocarea faptului că „toate contractele de delegare și actele adiționale sunt semnate pentru .X. de reprezentant” întrucât orice contract se semnează prin reprezentant, iar organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să conteste capacitatea și calitatea diferitelor persoane din cadrul .X. AG de a semna contractele de detașare și de a se implica în administrarea Experților, cu atât mai mult cu cât existența calității de mandatar nu este supusă formei scrise ad validitatem.

Societatea susține că nu este relevantă constatarea potrivit căreia nu se poate stabili locul unde au fost emise contractele dintre Experți și .X., relevantă fiind legea aleasă de părți – Legea Manx.

Referitor la relația SC .X. SA-Experți, contestatara susține că invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Legii nr.344/2006 în combaterea detașării internaționale realizate de .X. la SC .X. SA este eronată întrucât nu sunt incidente speței având în vedere că aceasta reglementează exclusiv raporturile de detașare dintre anagajatori din Spațiul Economic European, iar .X. nu este angajator din UE. Mai mult, susține că deși .X. din afara UE deși a achitat în România obligațiile fiscale datorate conform legii române, respectiv impozitul pe venitul persoanelor nerezidente și contribuția individuală de asigurări de sănătate, nu a beneficiat de un tratament mai favorabil așa cum se afirmă la pag.58-59 din Procesul verbal.

Organele de inspecție fiscală nu pot concluziona că încă de la începutul detașării Experții non-UE nu ar fi îndeplinit condițiile detașării internaționale în sensul OUG nr.56/2007 întrucât nu există niciun temei legal care să menționeze stabilirea detașării pe o durată mai mare de un an ar invalida automat o structură de detașare.

Dimpotrivă obținerea unei autorizații de muncă valabile și necontestate din partea Oficiului Român de Imigrări ca lucrători detașați reprezintă proba cea mai elocventă în privința validității detașării, aceasta fiind singura autoritate competentă să analizeze legalitatea stabilirii pe teritoriul României, iar actele emise de această autoritate sunt prezumate a fi legale și opozabile organului fiscal care nu poate să creeze o altă realitate juridică.

În ceea ce privește Expertii UE, contestatara susține că nu există nicio limitare legală din perspectiva imigraționistă cu privire la durata detașării, astfel că argumentele organelor de inspecție fiscală potrivit cărora activitatea acestora nu este una specifică detașării internaționale nu se susțin.

Referitor la relația SC .X. SA – furnizor de servicii fiscale – Experti, contestatara nu este de acord cu constatarea conform căreia implicarea SC .X. SA în derularea asistenței fiscale necesare Expertilor pentru a-și îndeplini activitatea, direct sau indirect, reprezintă argument în sensul existenței unei relații de angajare având în vedere că acestea nu iau în considerare circumstanțele, respectiv faptul că SC .X. SA a contractat furnizorul de asistență fiscală pentru toți expatriații detașați și a aplicat același tratament față de toți detașații, indiferent de societatea din grup.

În ceea ce privește obligația contribuiri la sistemul național de protecție socială, contestatara susține că în ceea ce privește faptul că Expertii nu au fost asigurați în sistemul național sau al unui stat membru UE de protecție socială .X. a achitat contribuții sociale în baza prevederilor legale aplicabile detașării internaționale în perioada 2009 – 2010 și a legislației române care nu indică existența unei potențiale divergențe de opinii în interpretarea acestei legislații dintre contribuabili și autoritățile fiscale.

Legislația în perioada respectivă a fost complexă, deseori în schimbare, fiind incidente în același timp dispoziții de drept internațional privat, dreptul muncii, drept imigraționist și drept fiscal și poate prezenta răspunsuri ale ANAF pe această temă care nu oferă nicio clarificare a speței descrise sau o îndrumare către un alt organ competent.

Cele susținute sunt confirmate de modificarea legislației în anul 2012 când .X. s-a conformat înregistrându-se fiscal în România și achitând toate obligațiile fiscale.

Contrar celor reținute în raportul de inspecție fiscală în sensul că .X. a implementat structura de detașare „*acolo unde s-a dorit un raport de muncă mai flexibil și unde nici una dintre părți nu a avut interesul contribuiri la un sistem de protecție*” societatea susține că s-a referit la faptul că niciuna dintre părți nu a considerat obligatorie contribuirea la sistemul românesc de protecție socială.

În subsidiar, societatea contestă nelegalitatea impunerii societății la plata impozitului pe veniturile din salarii și contribuția la asigurările sociale de sănătate și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei și necesitatea stabilirii de obligații fiscale în minus reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei achitat în plus și nedatorat în perioada 2009 – 2010.

În susținere, contestatara arată că în situația în care se va considera corectă reîncadrarea activității desfășurată de .X. în activitate dependentă de SC .X. SA solicită a se avea în vedere faptul că erau deja achitate impozitul pe venitul din salarii, contribuția individuală de sănătate sub forma impozitului pe veniturile din

salarii din străinătate și a contribuției individuale la asigurările de sănătate la scadențe, iar SC .X. SA le-a suportat prin refacturarea acestora către .X., precum și faptul că impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente achitat în perioada 2009 – 2010 nu era datorat, fiind achitat în plus și deci trebuie emisă decizie de impunere cu semnul minus.

De asemenea, contestatara susține că în perioada 2009 – 2010 .X. a declarat și achitat pentru angajații detașați la SC .X. SA impozitul pe venitul din salarii din străinătate și contribuția individuală de asigurări de sănătate în sumă de .X. lei astfel că, solicită organului de soluționare a contestației să constate nelegalitatea impunerii societății la plată a acestor obligații fiscale din considerentele:

Organele de inspecție fiscală au ignorat sumele achitate reprezentând impozit pe venitul din salarii din străinătate și contribuția individuală de asigurări de sănătate nerespectând astfel prevederile art.6, 7 și art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sumele stabilite de organele de inspecție fiscală reprezentând impozit pe venitul din salarii fiind identice cu cele declarate și achitate de angajații .X., atât ca bază de impozitare, cât și ca procent de impozitare. Astfel, un venit impozabil nu poate fi supus dublei impozitări ci, cel mult reclassificat dar, numai în paralel cu constatarea că suma a fost stinsă, fără a se stabili sume suplimentare și accesorii aferente.

Ca urmare, societatea susține că reîncadrarea activității angajaților .X. ca fiind una dependentă de SC .X. SA impunea în mod automat și reconsiderarea integrală a tratamentului fiscal inițial aplicat de către aceștia, prin declararea veniturilor ca venituri din străinătate aferente unor activități prestate în România și achitarea impozitului aferent și a contribuțiilor sociale de către .X..

Stabilirea unui impozit și a contribuțiilor de sănătate care au fost deja încasate de bugetul de stat contravine flagrant principiului unicității impunerii, în această situație ar exista o singură activitate, un singur venit, dar două impozite care co-există.

Atât timp cât veniturile aferente angajaților .X. au fost declarate și achitate reîncadrarea acestora nu poate avea loc decât ca urmare a desființării efectelor respectivelor declarații fiscale depuse de angajații .X..

De asemenea, contestatara susține că la momentul inspecției fiscale veniturile realizate de angajații .X. detașați la .X. erau impozitate și impozitul achitat de .X. organele de inspecție fiscală trebuiau să emită dispoziție de măsuri care să conducă la modificarea bazei de impunere aferentă veniturilor din salarii în străinătate.

Totodată, susține că organele de inspecție fiscală erau obligate să ia act de stingerea obligațiilor de plată a impozitului pe veniturile din salarii și contribuției individuale de sănătate prin plățile efectuate de .X..

În concluzie, societatea susține că prin stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuției individuale de sănătate datorate de angajații .X. detașați la SC .X. SA în perioada 2009 – 2010 în condițiile în care acestea au fost stinse a

avut loc dubla impunere și ca urmare solicită desființarea deciziei de impunere pentru suma de .X. lei și refacerea inspecției fiscale și să se constate nelegalitatea raportului de inspecție fiscală și a procesului verbal.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, contestatara susține că organele de inspecție fiscală în situația în care constată că persoanele verificate au achitat un quantum mai mare sau mai mic al impozitelor și contribuțiilor decât cel datorat au obligația de stabilire corectă a bazei de impunere și, respectiv a diferențelor de impozite și contribuții datorate la bugetul de stat său declarate și achitate în plus de către contribuabil.

De asemenea, invocă prevederile art.115 alin.(1) lit.k) și art.116 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în baza cărora a calculat și virat impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, iar la reîncadrarea veniturilor organele de inspecție fiscală trebuiau să reanalizeze obiectiv, implicit verificarea legalității plății prin reținere la sursă a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei.

Contestatara solicită organului de soluționare a contestației să constate caracterul duplicitar și contradictoriu al poziției organelor de inspecție fiscală în aplicarea art.11 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv au avut în vedere contractul încheiat la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare însă, au concluzionat asupra valabilității contractului și asupra imposibilității reîncadrării atunci când erau obligați să stabilească obligații fiscale în minus, achitate în plus de SC .X. SA.

Ca urmare, societatea susține că nu datorează suma de .X. lei achitată cu titlu de impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente pentru perioada 2009 – 2010 și solicită ca organele de inspecție fiscală să emită decizie de impunere cu semnul minus pentru suma de .X. lei.

2. În ceea ce privește relația societății cu .X., societatea prezintă situația de fapt, respectiv:

La data de 25.09.2006, .X. S.A. a încheiat un Acord (denumit în prezenta „Acordul”) cu .X. (denumita în prezenta decizie „.X.”), societate înființată în conformitate cu legislația din .X. și .X. (denumita în prezenta decizie „.X.”), societate înființată în conformitate cu legislația din Cipru, al cărei capital social era detinut integral de .X., cu scopul de dezvoltare a activităților pe piața rusească, zonă cu potențial ridicat în ce privește rezervele de țiței și gaze.

Investiția societății a constat în achiziționarea unui pachet majoritar de acțiuni într-o societate de tip holding (.X.) care, la rândul său deținea pachete de titluri de participare în societățile rusești care dețineau licențe sau care urmau să obțină drepturi de explorare și exploatare a perimetrelor în .X..

În temeiul Acordului și în conformitate cu termenii și condițiile acestuia:

- .X. a transferat către .X. toate participațiile deținute în cele 7 companii rusești care la rândul lor dețineau licențe de explorare în bazinele .X. (Volga Urali) și Komi (partea europeană a Rusiei) și care dispuneau de infrastructura adecvată, management și personal cu experiență corespunzătoare;

- a fost majorat capitalul social al .X. cu 90.000 parti sociale, care au fost subscribe de SC .X. SA în schimbul unui pret de .X. USD;

- .X. a transferat catre SC .X. SA 23.500 parti sociale in schimbul sumei de .X. USD, astfel încât aceasta din urma sa ajunga sa detina participatia majoritara in .X., respectiv 74,9% din capitalul social, in timp ce .X. continua sa detina 25,1%. Urmare a tranzactiilor descrise .X. detinea participatiile la cele 7 societati rusesti la data la care societatea contestatară a devenit actionar majoritar al .X.;

SC .X. SA a rambursat .X. USD, reprezentand 74,9% din cheltuielile de investitii suportate de .X. pana la data Acordului si cu privire la care partile implicate au convenit restituirea.

În vederea incheierii Acordului, SC .X. S.A. a beneficiat de rapoarte de analiza juridică si financiar-fiscală întocmite, la solicitarea .X. AG si .X. GmbH, de către doua societati specializate, CMS .X. LLP si, respectiv, .X.

De asemenea, periodic, SC .X. SA a analizat valoarea investitiei efectuate in participatia la .X.. In acest context, pentru a reflecta in mod corespunzator deprecierea valorii participatiei in .X., in conformitate cu principiul contabil al prudentei, SC .X. SA a constituit provizioane care au fost tratate ca si cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit. Pentru evitarea unor pierderi suplimentare (generate printre altele si de obligatia de refacere a terenurilor conform legislatiei privind mediul), SC .X. SA a decis în anul 2008 înstrăinarea participației în .X. și începerea procesului de vânzare a participației in .X..

În luna iunie 2010, consorțiul format de .X. împreuna cu .X., si-a manifestat interesul cu privire la participatia supusa vanzarii, sens in care a depus o oferta neangajantă. Întrucât, printre altele, consorțiul a conditionat achizitia participației in .X. de achizitia participatiei detinute de .X., actionarul minoritar, iar aceasta din urmă societate nu a consimtit asupra vanzarii propriei participatii, negocierile între SC .X. SA si Consortiul format de cei 2 potențiali investitori nu s-au finalizat cu succes. Ulterior, .X. a formulat propria oferta in vederea dobandirii participatiei detinute de .X. in .X..

În septembrie 2010, societatea a transferat cu titlu oneros participatia detinuta in .X. catre .X., in baza contractului de vanzare-cumparare de parti sociale din data de 31.08.2010. In legatura cu instrainarea participatiei detinute in .X., societatea a fost asistata de Compania de Investitii .X., care a acordat consultanță de specialitate pe parcursul negocierilor cu potențiali cumpărători, inclusiv, dar fără a se limita la infiintarea si operarea camerei de date aferente tranzactiei, pregatirea diverselor documente relevante pentru conducerea societatii si incheierea tranzactiei. SC .X. SA a achitat catre Compania de Investitii .X. suma de .X. lei, cu titlu de onorariu de succes platibil conform contractului de consultanta, in considerarea prestarii serviciilor mentionate mai sus.

La punctul 2 din contestație societatea prezintă concluziile inspecției fiscale, iar la pct.3 din contestație sunt prezentate „Temeiurile contestării celor reținute de DGAMC”, respectiv:

SC .X. SA a realizat venituri impozabile aferente participatiei detinute in

.X., în acest sens precizând că a realizat efectiv venituri ca urmare a instrairii participatiei in .X. in legatura cu care au fost inregistrate cheltuielile in discutie, aducând ca argument și faptul că, in Raportul de inspectie fiscala este recunoscută obtinerea de venituri de catre societate, din vanzarea titlurilor de participare detinute in .X. catre .X..

Din vânzarea titlurilor de participare a rezultat o pierdere (atât contabilă cât și fiscală) în sumă de .X. lei (.X. – .X. + .X.).

Prin urmare, societatea susține că a inregistrat in mod efectiv venituri impozabile, cheltuielile corelative acestora neputând fi considerate altfel decât ca fiind efectuate in scopul realizarii de venituri si, pe cale de consecinta, este de netagaduit caracterul deductibil al acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit.

Contestatară invocă prevederile art.21 alin.(4) lit.h) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2010, care prevede ca sunt cheltuieli nedeductibile *“cheltuielile determinate de diferentele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se detin participatii, precum si de diferentele nefavorabile de valoare aferente obligatiunilor emise pe termen lung, cu exceptia celor determinate de vanzarea-cesionarea acestora” și pct.46 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care mentioneaza ca “nu intra sub incidenta acestor prevederi cheltuielile reprezentand valoarea titlurilor de participare tranzactionate sau cesionate”.*

În concluzie, contestatară susține că legislatia fiscala in vigoare la momentul efectuării tranzactiei prevede in mod expres ca diferentele nefavorabile dintre pretul de vanzare al titlului de participare si valoarea lor de dobandire, inregistrate la data vanzării titlurilor respective, reprezinta cheltuieli deductibile.

Totodată, societatea invocă și aspectele consemnate, la pag. 168 din raportul de inspectie, cu privire la punctul de vedere exprimat de societate in cadrul discutiei finale, potrivit caruia *“neadmiterea deductibilitatii cheltuielilor cu scoaterea din gestiune a participatiei la .X. este evident contrara legislatiei in vigoare la data tranzactiei”*, și mentioneaza expres ca *“inspectia fiscala nu a pus in discutie deductibilitatea teoretica a diferentei nefavorabile rezultate din vanzarea titlurilor de participare, ci asumarea unor riscuri cunoscute de societatea mama si neregasite in fundamentarea deciziei de aprobare a achizitiei luata de Consiliul de Administratie al .X. SA.”*

De asemenea, societatea susține că toate cheltuielile au fost angajate in scopul realizarii de venituri impozabile, iar constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la asumarea unor pretinse riscuri cunoscute de societate la momentul achizitiei, de natura a afecta caracterul deductibil al cheltuielilor, sunt nesustenabile si nefondate, din considerentele:

Societatea a depus diligente in scopul evaluării tuturor aspectelor care puteau fi cunoscute la acel moment si/sau estimate a fi incidente in viitor in legatura cu achizitia participatiei in .X., precum si faptul ca rezultatele evaluării au fost pozitive, in sensul asteptării legitime a realizării de venituri ca urmare a achizitiei.

Din punctul de vedere al contestatarii, rapoartele de analiza juridica si financiar-fiscala intocmite de societatile specializate CMS .X. LLP si .X., invocate

in raportul de inspectie fiscala nu au evidentiat riscuri majore care sa impiedice sau sa blocheze tranzactiile, ci doar riscuri inerente tipului de societati tinta.

Societatea argumenteaza ca nu poate fi stabilita o legatura de cauzalitate intre pretinsele riscuri mentionate in raportul de inspectie fiscala si imprejurarea ulterioara a inexistentei rezervelor de hidrocarburi sau a existentei unor cantitati reduse a caror exploatare s-a dovedit neviabila din punct de vedere comercial. Aceste circumstante au intervenit ulterior realizarii achizitiei dat fiind specificul operatiunilor de explorare conform Legii petrolului nr.238/2004. Astfel, riscurile prezentate nu sunt de natura a afecta scopul societatii la momentul achizitiei, riscurile specifice fiind acoperite prin mecanismul de garantii si despagubiri acordate de .X. prin Acord.

Referitor la presupusele riscuri identificate de consultantii CMS .X. LLP si .X. in contextul achizitiei participatiei, societatea sustine urmatoarele:

Cu toate ca potrivit raportului de analiza juridica nu ar fi fost furnizate consultantilor juridici toate documentele aferente istoricului de titlu de proprietate al vanzatorilor asupra societatilor tinta, riscul teoretic constand in vicierea titlului de proprietate al .X. asupra titlurilor de valoare ale societatilor tinta este irelevant din perspectiva scopului achizitiei.

Faptul ca organele de inspectie fiscala au ignorat nu doar mecanismul de garantii si despagubiri menit sa protejeze societatea de riscurile identificate (fie si minore sau chiar inexistente), ci si mentiunile din aceeasi sectiune a aceluasi raport juridic, conform carora, strict cu privire la societatile tinta, nu a fost dezvaluit niciun caz de neconformitate cu prevederile licentelor, care ar putea conduce la suspendarea sau revocarea acestora.

Referitor la constatarea conform careia societatile petroliere din .X. incalca des regulile si regulamentele de mediu in timpul desfășurării operatiunilor comerciale principale (de ex. explorare petrol, extractie petrol, transport petrol etc.). societatea subliniaza faptul ca, strict in ceea ce priveste societatile tinta, consultantii juridici nu au sesizat incalcarile grave ale legislatiei privind protectia mediului, dar cu toate acestea, pentru orice eventualitate, a fost prevazut in Acord un mecanism adecvat de garantii si despagubiri (prin clauza 7) in beneficiul societatii.

Constatarea potrivit careia in raportul de analiza juridica a existat o atentionare cu privire la contractele de imprumut dintre societatile tinta si .X., .X. si .X. S.A., deoarece par sa fi fost incheiate intre entitati afiliate si fara dobânzi aplicate este lipsita de relevanta in conditiile in care in Acord este mentionat expres ca la data subscrierii de societate a celor 90.000 de parti sociale ale .X., nici aceasta din urma si nici societatile tinta filiale ale acesteia nu sunt implicate in contracte de imprumut aflate in derulare. De asemenea, in cazul in care datoriile societatilor tinta ar fi fost preluate indirect de societate conform art.2.9 din Acord (prin .X. sau alta entitate afiliata) riscul a fost cuantificat si rezultatul reflectat direct in pretul tranzactiei convenit de parti prin Acord.

Nu este relevantă mentiunea din raportul de inspectie fiscala conform careia

5 din cele 7 societăți țintă au sediul în .X. și sunt administrate de .X., precum și împrejurarea că 5 din cele 7 societăți țintă au fost detinute anterior de aceeași societate, .X., aceste aspecte fiind menționate în raportul de analiză juridică doar cu titlu informativ, fără să li se fi alăturat vreun risc, fie și minor.

În ce privește constatarea din raportul de inspecție fiscală care se referă la faptul că CMS .X. LLP a constatat, conform raportului juridic, că societățile țintă nu au activități semnificative de producție de petrol fiind implicate în principal în seismologie de explorare și, totodată, nu a fost dovedită încheierea de acorduri referitoare la vânzarea de petrol, rafinare etc., societatea susține că operațiunile de explorare le preced pe cele de exploatare, fiind efectuate tocmai în scopul exploatarei ulterioare a rezervelor descoperite. Totodată, precizează că a realizat achiziția participativă în .X. cunoscând natura activităților desfășurate de filialele acesteia, precum și luând în considerare potențialul relativ al acestora, prețul fiind stabilit în consecință.

Toate aceste constatări au fost prezentate doar pentru a crea confuzie.

Referitor la alte aspecte invocate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală contestată susține:

Mențiunea din Raportul de inspecție fiscală, preluată din raportul financiar-fiscal, referitoare la stadiul incipient al proiectelor dezvoltate de societățile țintă și faptul că acestea nu au înregistrat venituri până la data raportului, atestă doar o stare faptică inerentă activităților premergătoare exploatarei de resurse. Toate riscurile fiscale potențiale identificate în raportul financiar-fiscal au o proiecție directă în prețul aferent achiziției participative în .X., utilitatea acestei investigații fiind inclusiv pentru a ajuta la stabilirea prețului corect de vânzare-cumpărare.

Societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală ca din documentația aferentă tranzacției (inclusiv documente de prezentare power-point, motiuni etc.) nu rezulta scopul economic al tranzacției. În acest sens cu titlu exemplificativ reprezentanții societății menționează faptul că Motiunea avându-l ca autor pe dl .X. detaliază în mod explicit oportunitatea constând în achiziția participativei în .X., iar faptul de a nu fi incluse în această motiune riscurile identificate în rapoartele de analiză juridică și financiar-fiscală, are un caracter pur speculativ. De asemenea, invocarea în raportul de inspecție fiscală că nu s-a demonstrat că plata investigațiilor a fost suportată de societate nu prezintă relevanță și nu poate conduce la interpretarea că societatea nu ar fi beneficiat de rezultatul acestora.

Nu prezintă relevanță nici mențiunea conform căreia .X. a fost înființată cu o lună anterior includerii SC .X. SA în structura acționariatului, precizând că este recunoscut general conceptul de societate vehicul "*SPV-special purpose vehicle*", care presupune tocmai înființarea unei societăți, în conformitate cu prevederile legale din jurisdicția relevantă, pentru a dezvolta/prelua și opera un proiect specific.

Data înființării societății .X. nu prezintă nicio relevanță având în vedere că la data achiziției efective a participativei în .X., această societate detinea participatiile

de 100% in societatile rusesti care la randul lor detineau licentele in domeniul exploatarii resurselor naturale.

În raportul de inspectie fiscala se subliniaza in mod tendentios ca participatiile in societatile tinta au fost dobandite de .X. ulterior incheierii Acordului, transferul participatiilor fiind efectuat in temeiul Acordului si in cadrul structurii de tranzactie agreeate prin acesta si, in acest context, in mod firesc transferul este positionat in timp ulterior Acordului, iar succesiunea tranzactiilor (care de altfel s-a desfasurat exact cum a fost prevazut in Acord) nu impieteaza cu nimic intentia societatii de a obtine venituri impozabile.

Organele de inspectie fiscala au actionat cu rea-credinta prin faptul ca o serie de detalii irelevante au fost consemnate in mod repetat in raportul de inspectie fiscala in scopul inducerii in eroare si al crearii unor confuzii, in lipsa oricarui temei sustentabil, nerespectând prevederile art.12 din Codul de procedura fiscala, conform caruia *“relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.”*

Mențiunea din raportul de inspectie fiscala *“inspectia fiscala nu a pus in discutie deductibilitatea teoretica a diferentei nefavorabile rezultate din vanzarea titlurilor de participare, ci asumarea unor riscuri cunoscute de societatea mama si neregasite in fundamentarea deciziei de aprobare a achizitiei luata de Consiliul de Administratie al .X. SA”*, denota depasirea flagranta a competentelor organelor de inspectie fiscala, oportunitatea unei investitii realizate de o societate fiind de altfel exclusa si de la controlul instantelor de judecată.

Organele de inspectie fiscala nu au recunoscut deductibilitatea pierderii nete realizata de SC .X. SA ca urmare a participatiei in .X., dar au admis in acelasi timp deductibilitatea unei parti a costului de achizitie, respectiv partea de cost recuperată ca urmare a vanzarii participatiei in .X. catre .X.. În opinia societății, organele de inspectie fiscala au aplicat o defalcare artificiala a costului de achizitie a participatiei, in sensul recunoasterii ca fiind in scopul obtinerii de venituri doar suma efectiv recuperată prin pretul de vanzare.

Pierderile SC .X. SA realizate ca urmare a investiției in titlurile de participare deținute la .X. s-au datorat exclusiv lipsei unei descoperiri de resurse minerale cu potențial de valorificare comerciala, capabil de a genera profit pentru SC .X. SA si nu materializarii vreunuia din riscurile reliefate de rapoartele de analiza juridica, financiara si fiscala realizate de consultantii CMS .X. LLP si .X. anterior investitiei.

În concluzie, societatea arată că nu poate fi negat caracterul deductibil al cheltuielilor din considerentele:

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal si Normele Metodologice de aplicare a acestuia, cheltuielile au fost efectuate in scopul desfasurarii de operatiuni care se circumscriu obiectului de activitate al societatii, conditia primordiala, unica si suficienta de a fi realizate in scopul obtinerii de venituri fiind indeplinita in integralitate si dovedita prin documentele justificative. In plus, Codul fiscal in vigoare pana in anul 2010 prevede in mod expres la art.21 alin.(4) lit.h) ca sunt cheltuieli nedeductibile *“cheltuielile determinate de diferentele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se*

detin participatii, precum si de diferentele nefavorabile de valoare aferente obligatiunilor emise pe termen lung, cu exceptia celor determinate de vanzarea-cesionarea acestora”, iar pct.46 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal mentioneaza ca “nu intra sub incidenta acestor prevederi cheltuielile reprezentand valoarea titlurilor de participare tranzactionate sau cesionate”, astfel, tratamentul fiscal aplicat de societate a fost in deplina conformitate cu legislatia fiscala in vigoare la momentul efectuarii tranzactiei.

Ca urmare a efectuării cheltuielilor, societatea a obtinut venituri in mod efectiv din vanzarea participatiilor detinute la societatea .X..

Desi a actionat cu prudenta si diligenta unui bun comerciant, societatea a suportat pierderi ulterior achizitiei participatiei in .X., generate exclusiv de inexistenta rezervelor de hidrocarburi sau de existenta unor cantitati reduse a caror exploatare s-a dovedit a fi neviabila din punct de vedere comercial, aspecte imprezibile față de rezultatele investigațiilor tehnice premergătoare, care anunțau un potential ridicat.

Vânzarea participației in .X. s-a datorat unei situatii insurmontabile si a avut ca scop evitarea unor pierderi. In acest sens, reprezentanții societății invocă Decizia ICCJ nr. 218 din 23 ianuarie 2004, conform careia „Cu privire la suma de .X. lei, reprezentând diferența dintre prețul de cost și prețul de vânzare a zahărului rafinat, instanța de fond a reținut corect că intimata are dreptul la deducere din profitul impozabil, întrucât vânzarea sub prețul de cost pe luna octombrie 2001 s-a datorat unei situații de excepție și a avut ca scop evitarea unor pierderi, iar nu diminuarea profitului supus impozitării”;

Contestatară susține că interpretarea normei fiscale ar trebui facuta cu respectarea principiului in dubio contra fiscum, potrivit căruia, în caz de dubiu, sensul legii va fi cel favorabil contribuabilului. In acest sens, reprezentanții societății invocă următoarele aspecte (reținute de CEDO, în cauza nr. 39766/05 Serkov vs. Ucraina): “Lipsa de transparență (N.B. în fiscalitate) afectează siguranța publicului și încrederea în lege. [...] Curtea consideră că modalitatea în care autoritățile locale (administrativ-fiscale sau cu atribuții jurisdicționale) au interpretat dispozițiile legale relevante (N.B. în materie fiscală) compromite predictibilitatea acestora și acolo unde legislația națională oferă interpretări ambigue sau multiple unor drepturi și obligații ale contribuabililor, autoritățile locale (naționale) aveau obligația să adopte interpretarea (abordarea) care era mai favorabilă contribuabilului”.

Totodată, societatea concluzionează că, prin nesocotirea prevederilor legale incidente în cauza, organele de inspectie fiscala au procedat in mod eronat, netemeinic si nelegal la stabilirea in sarcina societatii a obligatiei fiscale suplimentare de plata in valoare de .X. lei, cu titlu de impozit pe profit si a accesoriilor aferente in suma de .X., prin nerecunoasterea deductibilitatii cheltuielilor in valoare .X. lei pentru calculul impozitului pe profit.

Referitor la obligatiile fiscale accesorii de plata, societatea susține că in conditiile in care a actionat cu bună-credință, în virtutea principiului legitimei așteptări, consideră că obligatiile fiscale accesorii stabilite in legatura cu baza

impozabila stabilita suplimentar sunt vadit disproportionata. În acest sens, enumeră sentințele CEJ pronunțate în Cauzele C-409/04 „Teleos”, C-499/10 „Vlaamse Oliemaatschappij NV”, C-587/10 „Vogtlandische Straben”, C-262/99 „Louloudakis” potrivit cărora un contribuabil care a actionat cu buna-credinta si a luat toate masurile rezonabile aflate in puterea sa nu trebuie penalizat.

De asemenea, referitor la aplicarea unei penalități de natură să afecteze considerabil situația financiară a persoanei în cauza reprezintă o măsură disproporționată în raport cu scopul legitim urmărit (plata taxelor la buget), invocând sentința CEDO pronunțată în Cauza Mamidakis vs. Grecia/11.01.2007.

Totodată, societatea precizează că CEJ a statuat constant ca autoritățile naționale sunt obligate să respecte principiul protecției așteptărilor legitime ale agenților economici, enumerând cazurile conexe C-181/04 – C-183/04 „Elmeka NE” și „Ipourgos Ikonomikon” or, din perspectiva reglementărilor aplicabile în cauza, este judicios ca așteptarea legitimă a societății să fie în sensul deductibilității cheltuielilor.

3. În ceea ce privește tranzacțiile cu persoanele afiliate, contestatara susține că din comportamentul acesteia reiese că pe perioada analizată nu au fost transferate profituri către persoanele afiliate nerezidente, fapt demonstrat de următoarele aspecte:

În perioada 2009 – 2010 societatea a obținut profitabilitate peste media industriei, atât în ce privește rezultatele consolidate, cât și cele neconsolidate, înregistrând marja de profit peste cheltuielile de exploatare de 9,96% în 2009 și de 28,01% în 2010, superioară concurenților săi din Europa Centrală și de Est.

Activitatea principală este vânzarea pe piața din România, iar în cazul în care cererea pieței din România este mai mică decât stocul de produse petroliere disponibil pentru vânzare societatea vinde produsele către părțile afiliate, respectiv .X. Bulgaria, .X. Serbia, ICS .X. Moldova. Pentru cazul specific de propilenă societatea vinde către .X. Deutschland, iar păcura și benzina către .X. ce reprezintă un caz aparte întrucât se poate caracteriza ca vânzare la export către persoane independente care sunt intermediare de .X. în schimbul unui tarif de servicii.

Necesitatea vânzării către părțile afiliate provine din faptul că în urma procesului de rafinare rezultă diferite produse (propilenă, GPL etc.) care nu au desfacere pe piața internă și costurile de stocare sunt semnificative, iar produsele care sunt valorificate astfel se vând prin portul Constanța la export, aceasta fiind ultima opțiune a societății și cea mai puțin profitabilă.

Așa cum reiese din dosarul prețurilor de transfer vânzarea de produse negre către .X. Bulgaria, de combustibil (benzină) și produse negre (HFO, LFO) către .X. Bulgaria și ICS .X. Moldova, societatea susține că au fost efectuate la prețuri de piață.

Societatea susține că practica industriei de petrol&gaze locale și internaționale este ca prețurile, în tranzacții/achiziții de produse petroliere să fie

stabilite plecând de la cotația internațională/prețul index pentru produsele standard cele mai apropiate de cele care fac obiectul tranzacției (e.g. Platts) la care se adaugă diferențiale pozitive sau negative pentru a cuantifica impactul elementelor logistice, de calitate și de piață/cerere-ofertă/negocieri.

Contestatară arată că se aliniază practiciile locale și internaționale la stabilirea prețurilor astfel că, utilizarea în mod consecvent a aceleiași metodologii de determinare a prețurilor de transfer, atât între părți afiliate, cât și cu terțe părți este un argument în plus ca **analiza prețurilor de transfer prin intermediul metodei comparării prețurilor ar trebui să țină cont de comparația diferențialelor aplicate în tranzacțiile cu părți afiliate versus cu terțe independente atât timp cât baza este aceeași**. Astfel, cazurile în care diferențialul aplicat în tranzacțiile cu părți afiliate este mai puțin favorabil decât cel aplicat în cazul tranzacțiilor cu părți independente sunt frecvente aspect de care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont.

Societatea contestă:

-modul de calcul al diferențialului prin respingerea metodei comparării prețurilor pe motiv că nu au fost prezentate documente or, societatea susține că a prezentat suficiente informații cu privire la componența diferențialelor admitând că în unele cazuri există elemente care țin de experiența cu privire la anumite piețe sau factori de negociere directă care intervin în stabilirea prețurilor. Deși acești factori nu pot fi cuantificați în toate cazurile nu se poate respinge metoda comparării întrucât obiectul comparării este în toate cazurile doar diferențialul ca și valoare totală și nu elementele sale componente, diferențialul fiind stabilit în același mod în tranzacțiile dintre părți afiliate cât în cele cu părți independente. Societatea susține că baza fiind aceeași (cotația internațională) aplicarea unui diferențial de 10 USD/tona, atât în tranzacțiile cu părți afiliate, cât și în tranzacțiile cu părți independente arată că prețurile sunt similare indiferent de componența diferențialului;

- consideră că motivul organelor de inspecție fiscală privind diferențele în ceea ce privește cantitățile, respectiv **volumul diferit al cantităților tranzacționate cu părțile independente față de cantitățile tranzacționate cu părțile afiliate**, utilizat pentru respingerea metodei comparării nu se justifică întrucât diferențele în ceea ce privește cantitățile pot fi ajustate în cazul în care ar necesita un discount de volum de piață însă, organele de inspecție fiscală nu au eliminat impactul diferențelor privind cantitățile comparate eliminând orice posibilitate de a avea tranzacții comparabile interne;

- referitor la **lipsa comparabilității produselor** societatea susține că organele de inspecție fiscală au respins comparabilitatea pe motiv că tranzacțiile dintre părți afiliate au constat în produse diferite de tranzacțiile cu părți afiliate, iar în cazul în care un produs reprezintă un amestec dintre două produse pentru care există cotație internațională atunci prețul este influențat de media ponderată a cotațiilor pentru elemente de bază astfel, lipsa comparabilității între diverse amestecuri de propan și butan sau între HFO, LFO și LSFO reprezintă elemente pentru care

ajustarea se poate face relativ ușor, metoda comparării prețurilor putând fi în continuare aplicată;

- în ce privește efectuarea tranzacțiilor între părțile afiliate în Euro și tranzacțiile cu părți independente în USD, precum și faptul că termenele de plată au fost stabilite la 30 de zile pentru vânzările către afiliați față de 15 zile pentru vânzările către persoane independente, societatea susține că diferența poate fi ușor ajustată prin utilizarea cursului de schimb oficial între cele două monede, fie direct, fie indirect prin intermediul cursurilor de schimb astfel că, metoda comparării prețurilor putând fi în continuare aplicată;

- referitor la tipul de contract, spot sau la termen societatea arată că trebuie analizat dacă tipul contractului necesită un discount sau o primă, iar din modul în care a desfășurat tranzacțiile cu produse petroliere se poate concluziona că acest element nu influențează prețurile fiind stabilite similar în contractele spot și în contractele la termen.

În susținere, contestatara invocă prevederile pct.2.10 și pct.2.16 din Liniile directoare OCDE susținând faptul că doar cotațiile de la bursele de mărfuri reprezintă referința pentru toate tranzacțiile locale și internaționale care se fac cu bunul tranzacționat (ex. PALTTS, ANSI).

De asemenea, susține că lipsa comparabilelor pentru anumite categorii de produse este cauzată de caracteristicile pieței conform cărora nu au fost efectuate spre exemplu exporturi de Diesel către părți independente deoarece piața românească prezintă un deficit de Diesel, oferta internă fiind insuficientă.

SC .X. SA contestă utilizarea de către organele de inspecție fiscală a metodei marjei nete pentru ajustarea veniturilor suplimentare pentru tranzacțiile de vânzare propilenă către .X. Deutschland și de țigete către .X., precum și modalitatea de calcul a veniturilor suplimentare prin utilizarea medianei considerând că ajustările ar trebui realizate la acel punct din intervalul intercuartilar care este cel mai apropiat de prețul tranzacției testate, cu scopul evitării supraimpozitării/subimpozitării.

În susținerea argumentului, contestatara invocă prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că organele de inspecție fiscală nu au precizat distinct că prețul se va ajusta la media pieței sau ca mediana unui interval intercuartilar este asimilată prețului de piață, precum și pct.2.7 și 3.62 din Liniile directoare OCDE, Decizia civilă nr..X./2014 a Curții de Apel Cluj emisă într-o speță similară și care specifică faptul că la momentul emiterii deciziei nu există o prevedere cu putere de lege care să stipuleze că ajustările impuse de autoritățile fiscale în materie de prețuri de transfer trebuie realizate prin raportare la mediană.

În ce privește aplicarea metodei marjei nete pentru tranzacțiile de vânzare de produse petroliere către .X. Bulgaria, .X. Serbia și .X. Moldova contestatara susține organele de inspecție fiscală au procedat la segmentarea contului de profit și pierderi al acestora însă, înainte de a efectua această segmentare au procedat arbitrar la eliminarea din venituri și cheltuieli a unor sume.

În urma discuției finale, organele de inspecție fiscală au procedat la re-segmentarea contului de profit și pierderi al fiecăreia dintre părți prin eliminarea veniturilor și cheltuielilor care au putut fi identificate ca nefiind aferente activității de vânzare de produse petroliere funcție de detalierea existentă în situațiile financiare ale fiecărei entități testate în parte, precum și prin eliminarea veniturilor realizate din tranzacții cu entități afiliate.

Societatea contestă eliminarea acestor sume pe considerentul că nu s-a efectuat corect având în vedere următoarele motive:

-eliminarea elementelor de venituri și cheltuieli nu s-a efectuat într-o manieră unitară pentru toate cele trei societăți analizate, acestea având un profil funcțional și de risc similar prezentând ca exemplu calcularea indicatorului „*Cheltuieli generale de administrație*” la .X. Bulgaria în care au fost avute în vedere cheltuielile materiale, altele decât cele utilizate în magazinele din stații și restaurante, cheltuielile cu serviciile și alte cheltuieli operaționale și la .X. Serbia în care au fost avute în vedere exclusiv cheltuielile cu personalul. Mai mult, s-a procedat la eliminarea cheltuielilor cu chiriile în cazul .X. Moldova în ambii ani de analiză fără a se proceda în același fel și în cazul .X. Bulgaria și .X. Serbia;

-s-au efectuate ajustări care nu pot fi aplicate în același mod și pentru entitățile din eșantionul final al studiului de comparabilitate deoarece datele în baza cărora au fost făcute nu se regăsesc în situațiile financiare agregate din baza de date Orbis/Amadeus;

-anumite categorii de costuri eliminate au legătură directă cu modelul de afaceri al celor trei părți afiliate cum sunt costurile legate de magazinele din stații și restaurante eliminate în cazul .X. Bulgaria;

-societatea nu a putut reconstitui modalitatea în care s-a calculat marja operațională pentru .X. Moldova.

De asemenea, societatea nu este de acord cu ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală ca urmare a re-segmentării contului de profit și pierdere prin raportare la mediană și apreciază că pentru a evita sub-impozitarea companiilor care realizează profituri mai mari decât media (.X. Bulgaria, .X. Serbia și .X. Moldova) este justificată diminuarea rezultatelor reale ale acestora prin impunerea de cheltuieli suplimentare până la cel mai apropiat nivel al intervalului de piață (cuartila superioară a intervalului intercuartilar) și nu la un nivel inferior acestuia.

Totodată, susține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la ajustarea prețurilor de transfer în cazul în care marja de profit obținută de partea testată (.X. Moldova – 2010) era sub valoarea intervalului de comparare și anume în cazurile identice și pentru aceleași tipuri de tranzacții .X. Moldova a obținut o marjă de revânzare negativă.

În susținere invocă prevederile OMFP nr.222/2008 și arată că ajustarea se efectuează în cazurile în care prețurile sunt în afara intervalului fără a se menționa ajustarea doar dacă prețurile sunt mai mari sau mai mici și potrivit principiului de drept „*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*” ajustarea trebuie efectuată în ambele sensuri.

Referitor la aplicarea metodei marjei nete în cazul tranzacțiilor de vânzare de propilenă către .X. Deutschland și vânzările de țiței către .X., contestatara susține următoarele:

- modalitatea efectivă în care a fost aplicată metoda marjei nete este greșită;
- veniturile suplimentare au fost stabilite la nivel agregat fără a exista o împărțire a acestora pe fiecare parte afiliată conform prevederilor Ghidului OECD;
- contestă modul efectiv de calcul al ajustărilor întrucât organele de inspecție fiscală au utilizat nivelul median al indicatorului de profit stabilit conform studiului de comparabilitate.

Societatea susține că studiul de comparabilitate întocmit de organele de inspecție fiscală este incorect din următoarele motive:

- utilizarea criteriului de independență fără a ține cont de companiile cu structură necunoscută a acționariatului.

În aceste sens societatea susține că în baza de date Amadeus/Orbis nu sunt prezentate datele complete despre toate societățile (străine și române), respectiv o mare parte dintre acestea nu au structura acționariatului cunoscută în Amadeus.

Astfel, cele 6 companii nu sunt comparabile cu divizia .X. din SC .X. SA întrucât:

- activează în mediu economic diferit având o cerere în creștere pentru activități de rafinare și produse energetice în timp ce UE se confruntă cu o supracapacitate de rafinare;

- compania SC .X. este deținută de stat făcând-o necomparabilă;

- compania .X. este înființată în anul 2008 fiind încă în stadiul de „start-up” nefiind comparabilă;

- compania .X. LTD este implicată în producția de cărbune codul CAEN 1910 – Fabricarea produselor de cocserie deși în raportul de inspecție fiscală este înscris codul CAEN 1920- Fabricarea produselor obținute din prelucrarea țițeiului ceea ce o face necomparabilă;

- compania .X. a fost acceptată pe baza descrierii activității care prezintă doar codul CAEN care a realizat în perioada analizată o cifră de afaceri anuală de .X. euro ceea ce o face necomparabilă cu cifra de afaceri aferentă diviziei .X. a SC .X. SA.

- eliminarea companiilor care au suferit pierderi nu este în concordanță cu profilul funcțional al părții testate includerea acestui pas a condus la obținerea unui interval de piață ridicat și strict pozitiv nefiind în linie cu condițiile pieței și este utilizat pentru a determina intervale de comparare pentru activități cu un profil funcțional și de risc limitat.

Mai mult, contestatara susține că la efectuarea studiului de comparabilitate organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare următorii factori:

- Nelson index diferit și invocă prevederile pct.2.71 din Ghidul OECD;

- mixul de produse din industria petrolieră;

- comparabilitatea pieței de desfacere;

- proximitatea față de sursa de materie primă;

-utilizarea țițeiului propriu din upstream vs folosirea de materii prime achiziționate.

De asemenea, societatea susține că nu este de acord cu concluzia organelor de inspecție fiscală privind rezultatul negativ al diviziei .X. care indică faptul că prețurile de transfer practicate în tranzacțiile cu .X. și .X. Deutschland sunt mai mici decât nivelul pieței.

În acest sens prezintă rezultatele diviziei .X. pe perioada 2009 – 2010, atât pe total, cât și pe fiecare parte afiliată și susține că, utilizând aceeași metodologie de calcul cu a organelor de inspecție fiscală, marjele de profit obținute din vânzările către părți afiliate sunt egale cu marjele obținute din vânzările către persoane independente.

În ceea ce privește tranzacțiile de vânzare produse petroliere către părți afiliate nerezidente, contestatara susține că acestea sunt:

- vânzări de produse negre (păcură grea, păcură ușoară, bitum) către .X. Bulgaria;
- vânzări de carburanți (benzină, motorină, kerosen) către persoane afiliate – .X. Bulgaria, .X. Serbia și ICS .X. Moldova;
- vânzări de GPL (cargas, Top Aragas) către .X. Bulgaria și .X. Serbia;
- vânzări de țiței către .X.;
- vânzări de propilenă către .X. Deutschland GmbH.

Referitor la vânzările de produse negre (păcură grea, păcură ușoară, bitum) către .X. Bulgaria, contestă respingerea utilizării metodei comparării prețurilor din următoarele motive:

- diferența de calitate a produselor nu reprezintă motiv pentru respingerea utilizării metodei comparării prețurilor, produsul fiind un amestec de HFO și LFO diferența de calitate putând fi ajustată utilizând aceeași cotație pentru ambele HFO și LFO și o medie ponderată a diferențialelor;

- în ce privește diferența de cantitate, societatea susține că analiza comparabilității trebuie realizată pe tranzacții și nu pe total activitate întrucât variația cantităților nu este de natură să afecteze diferențialul într-o măsură care să fie relevantă;

- diferența de monedă utilizată euro vs USD poate fi ușor ajustată prin utilizarea cursului de schimb oficial între cele două monede, fie direct, fie indirect prin intermediul cursurilor de schimb față de RON;

- fluctuația diferențialului nu este un motiv întemeiat pentru respingerea aplicării metodei comparării prețurilor, datele referitoare la tranzacțiile cu .X. Bulgaria fiind furnizate cu adresa nr..X./18.05.2012 din care reiese că prețurile la care se vând produsele negre către .X. Bulgaria sunt mai mari decât prețurile practicate pentru vânzări similare către părți independente la export;

- la termenele de plată de 30 de zile la vânzările către afiliați față de 15 zile la independenți, diferența poate fi ușor ajustată având în vedere rata de dobândă de piață;

-diferențele dintre contractele de spot vs la termen nu influențează prețurile având în vedere că modul de formare a prețurilor și valoarea diferențialului este identică în ambele contracte;

- toate discount-urile acordate de SC .X. SA sunt incluse în prețurile de vânzare comparate, atât pentru tranzacțiile cu părți independente, cât și în cazul tranzacțiilor către părți afiliate.

Referitor la vânzările de combustibil către .X. Serbia, .X. Bulgaria și ICS .X. Moldova, societatea contestă respingerea utilizării metodei comparării prețurilor din următoarele motive:

- în ce privește cantitățile mai mari vândute către persoane independente societatea susține că analiza trebuie realizată pe tranzacții și nu pe total activitate, aceste diferențe nefiind de natură să îngreuneze aplicarea metodei comparării prețurilor;

- referitor la faptul că diferențialele nu au fost detaliate nu poate reprezenta motiv de respingere a metodei comparării prețurilor întrucât obiectul comparării este în toate cazurile diferențialul sau prețurile ca și valoare totală și nu elementele sale componente, iar diferențialul este stabilit în același mod în tranzacțiile către părțile afiliate ca și în cele către părți independente, stabilirea acestuia reprezentând un element care ține de politica comercială a societății;

- diferența de monedă utilizată poate fi ușor ajustată prin utilizarea cursului de schimb oficial între cele două monede, fie direct, fie indirect prin intermediul cursurilor de schimb față de RON;

- la termenele de plată diferența poate fi ușor ajustată având în vedere rata de dobândă de piață;

-diferențele dintre contractele de spot vs la termen nu influențează prețurile având în vedere că modul de formare a prețurilor și valoarea diferențialului este identică în ambele contracte;

- toate discount-urile acordate de SC .X. SA sunt incluse în prețurile de vânzare comparate, atât pentru tranzacțiile cu părți independente, cât și în cazul tranzacțiilor către părți afiliate.

Datele referitoare la tranzacțiile cu .X. Bulgaria, .X. Serbia și ICS .X. Moldova au fost furnizate cu adresa nr..X./18.05.2012 din care rezultă că prețurile la care a fost vândut combustibilul sunt mai mari decât prețurile practicate la vânzarea către persoane independente.

Referitor la vânzările de GPL către .X. Serbia și .X. Bulgaria, societatea contestă respingerea utilizării metodei comparării prețurilor din următoarele motive:

- diferența de calitate a produselor nu reprezintă motiv pentru respingerea utilizării metodei comparării prețurilor, diferitele tipuri de GPL au prețuri formate pe baza mediei ponderate a cotațiilor internaționale pentru elemente componente;

- faptul că modalitatea de formare a prețurilor nu este menționată pe facturi nu este relevant, iar descompunerea prețurilor pe elemente nu este necesară pentru compararea prețurilor;

- referitor la faptul că diferențialele au ca argument unic „condițiile pieței” nu poate reprezenta motiv de respingere a metodei comparării prețurilor întrucât obiectul comparării este în toate cazurile diferențialul sau prețurile ca și valoare totală și nu elementele sale componente, iar diferențialul este stabilit în același mod în tranzacțiile către părțile afiliate ca și în cele către părți independente, stabilirea acestuia reprezentând un element care ține de politica comercială a societății;

-deși nu există tranzacții comparabile pentru fiecare lună în parte, societatea susține că acele tranzacții pentru care există comparabile indică clar faptul că se aplică același raționament de stabilire a prețurilor, iar în unele cazuri vânzările către părți afiliate sunt mai avantajoase pentru societate comparativ cu tranzacțiile cu persoane independente. De asemenea, invocă prevederile pct.2.10 din Ghidul OECD;

- diferențele dintre prețurile practicate nu reprezintă motiv pentru respingerea utilizării metodei comparării, situațiile în care prețurile practicate cu părți afiliate sunt mai mici decât cele practicate către persoane independente fiind izolate.

În ceea ce privește vânzările de țigete către .X., societatea susține că pe de o parte există tranzacții comparabile interne în care a vândut alte cantități de țigete similar cu persoane independente, iar pe de altă parte există informații că aceleași cantități de țigete au fost oferite spre vânzare către părți independente, iar prețul oferit de client a fost mai bun decât cel mai bun preț de vânzare oferit de către persoane independente.

De asemenea, susține că există cazuri în care organele de inspecție fiscală au acceptat ofertele de vânzare ca fiind tranzacții comparabile cum este cazul achizițiilor de alchilat de la .X. .X. și respectiv achiziții de lubrifianți de la .X..

Contestatară arată că ambele categorii de informații au fost respinse de organele de inspecție fiscală pentru motivul neîndeplinirii stricte a unor criterii de comparabilitate ignorând faptul că aceleași cantități au fost oferite către vânzare la părți independente în aceeași perioadă, în aceeași condiții, aceleași cantități și aceeași calitate etc..

Societatea arată că aceste date sunt prezentate în dosarul prețurilor de transfer și completările ulterioare din septembrie 2014 din care rezultă că prețurile la vânzarea de țigete către .X. sunt similare cu prețurile practicate la vânzarea de țigete către persoane independente.

Referitor la vânzările de propilenă către .X. Deutschland GmbH, societatea susține că a precizat în completarea la dosarul prețurilor de transfer că formula de stabilire a prețului este similară cu cea aplicată în cazul vânzărilor către Oltchim. Astfel consideră că a demonstrat că abordarea este în linie cu practica

pieței și a demonstrat că se comportă similar în cazul acestor vânzări cu afiliații cu cazul vânzărilor către părți independente.

În ceea ce privește achizițiile de produse albe de la .X. .X., societatea susține că lipsa comparabilelor este cauzată de faptul că produsele reprezintă produse cu brand .X. care au anumite diferențe calitative care le fac necomparabile cu produsele standard.

Datorită rețetei proprii de aditivare nu există nicio sursă alternativă pentru societate de achiziție a acestor combustibili astfel că lipsa unor produse identice ar trebui în mod automat să fie considerate nedeductibile cheltuielile cu diferențialele aplicate.

Societatea consideră că motivul organelor de inspecție fiscală privind lipsa informațiilor detaliate despre componența diferențialului este inadecvat întrucât stabilirea diferențialelor de piață și de calitate sunt elemente care țin de politica comercială a societății, iar analiza prețurilor de transfer nu trebuie să se refere la descompunerea diferențialului cu atât mai mult cu cât nu există tranzacții comparabile interne la nivelul SC .X. SA

Astfel, susține că a transmis, prin e-mail, la data de 17.12.2014, documente relevante pentru compararea prețurilor practicate de .X. .X. în tranzacțiile testate și la vânzările de aceleași produse petroliere pe piețele din Austria, Serbia și Ungaria către clienți independenți și respectiv de grup.

De asemenea, societatea precizează că diferențialul practicat de către .X. .X. a fost stabilit la un nivel similar cu nivelul practicat în relația cu alți clienți independenți sau de grup și totuși, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste informații.

Referitor la prestarea de servicii de management și detașare de personal de către părțile afiliate nerezidente către SC .X. SA, contestatara susține că respingerea de către organele de inspecție fiscală a studiilor de comparabilitate ale societății este neîntemeiată, având în vedere următoarele:

- studiile au fost respinse pentru că s-au utilizat date pentru perioada 2007 – 2009 deși acestea sunt cele mai recente date din baza de date Amadeus, datele din anul 2010 fiind disponibile abia la finalul anului 2011 în condițiile în care dosarul pentru anul 2009 a fost depus la organele de inspecție fiscală la data de 01.07.2011, iar dosarul pentru anul 2010 a fost depus la data de 25.11.2011. Lipsa datelor financiare pentru anul 2010 nu a fost semnalată de organele de inspecție fiscală;

- studiile au fost respinse pentru că s-au utilizat date multianuale deși pentru contractele pe termen lung se utilizează astfel de date. Societatea susține că aceste contracte de detașare și servicii de management încheiate cu părțile sale afiliate nerezidente sunt contracte pe termen lung astfel că utilizarea datelor multianuale este pe deplin justificată.

Societatea arată că studiul de comparabilitate prezentat a fost respins de organele de inspecție fiscală pentru un motiv ușor de eliminat prin furnizarea de

informații dacă acestea ar fi fost solicitate - în fapt singurul motiv de respingere a studiului a fost că marja aplicată în tranzacțiile testate de 10% se încadra în intervalul de piață determinat, atât ca medie multianuală, cât și în intervalul de determinat cu date doar pentru anul 2009.

Nu este de acord cu modul de acceptare și respingere a companiilor întrucât organele de inspecție fiscală nu au adus motive întemeiate pentru a respinge abordarea prezentată de societate, cel mai des motiv prezentat fiind că domeniul de activitate este diferit în cazul în care acestea erau implicate și în activități de consultanță legate de alte domenii cum sunt resursele umane sau domeniul financiar fără să țină cont că:

- și companiile acceptate de organele de inspecție fiscală sunt implicate în astfel de activități (Axiales- consultanță resurse umane);

-sfera de cuprindere a serviciilor prestate de părțile afiliate este mai largă decât strict consultanța de management, incluzând și asistență financiară, asistență juridică, asistență IT, asistență tehnică etc..

De asemenea, contestatara susține că studiul de comparabilitate utilizat pentru analiza acestei tranzacții reprezintă o aplicare a metodei marjei nete care nu necesită o comparabilitate atât de strictă la nivel de produs/serviciu ca și aplicarea celorlalte metode.

În ce privește marja de profit de 10% aplicabilă prestării serviciilor de management societatea susține că aceasta este considerată ca fiind una acceptabilă de către EUJTPF (European Union Joint Transfer Pricing Forum), iar în ceea ce privește ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală „*valoarea NCP - stabilit la nivel de mediană pentru fiecare an - a fost utilizat în vederea ajustării cheltuielilor înregistrate de .X. astfel încât aceste cheltuieli să fie la nivel corespunzător prețurilor de piață*” societatea o contestă și apreciază ca justificată doar majorarea cheltuielilor reale ale SC .X. SA aferente prestării de management și detașare de personal de către părțile afiliate nerezidente doar până la cel mai apropiat nivel al intervalului de piață (cuartila superioară a intervalului intercuartilar) și nu la un nivel inferior acestuia.

Separat societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la ajustarea prețurilor de transfer pentru serviciile primite de la afiliatele sale în cazul în care marja era sub valoarea intervalului de comparare și anume în condițiile în care în condiții identice și pentru același tipuri de servicii unii prestatori părți afiliate au aplica marja de 3% sau de 0% peste costuri.

Societatea invocă prevederile Codului fiscal coroborate cu OMFP nr.222/2008 și susține că ajustarea se face în cazul în care prețurile sunt în afara intervalului fără a se menționa ajustarea doar dacă prețurile sunt mai mari sau mai mici și potrivit principiului de drept conform căruia „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”, ajustarea trebuie efectuată în ambele sensuri.

În ceea ce privește acordarea de împrumuturi către părțile sale afiliate nerezidente, contestatara susține că abordarea organelor de inspecție fiscală cu

privire la ajustarea prețurilor de transfer aferente acestor tranzacții este incorectă din următoarele motive:

- incosecvența cu privire la acceptarea studiilor efectuate de societate respectiv, pentru împrumuturile în USD se acceptă utilizarea bazei de date Deal Scan/Loanconnector, iar pentru împrumuturile în euro nu se acceptă studiul emis pentru aceeași bază de date;

- motivele invocate de organele de inspecție fiscală pentru neacceptarea studiului pentru împrumuturile în euro nu sunt valide din considerentele:

- argumentul pentru respingerea studiului conform căruia împrumuturile în euro analizate au fost acordate pe teritoriul României este fals întrucât acestea au fost acordate către părți afiliate din Serbia, Bulgaria și Moldova. În analiza caracteristicilor unui împrumut comparabilitatea trebuie analizată la nivelul debitorului care își desfășoară activitatea într-un anumit context economic care îi poate afecta capacitatea de a-și onora plata datoriei motiv pentru care comparația trebuie efectuată cu debitori din zone similare nu cu creditori din zone similare. Din punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală legislația nu menționează că analiza trebuie efectuată la nivelul debitorului însă cu toate acestea consideră că este o chestiune de principiu economic că analiza trebuie efectuată la nivelul debitorului, acesta fiind cel care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de bănci și societăți financiare, creditorul trebuind să îndeplinească doar condiția privind existența banilor pe care îi împrumută;

- argumentul pentru respingerea studiului conform căruia în baza de date nu se menționează tipul indicatorului EURIBOR folosit nu poate fi reținută întrucât abordarea luată în cadrul studiului este de natură să elimine acest inconvenient întrucât au fost calculate intervalele de comparare pentru cazurile în care EURIBOR este calculat la 3, 6 și 12 luni, iar din informațiile obținute în mod formal de la .X. reiese că toți indicatorii EURIBOR, LIBOR etc. sunt prezentați pentru 3 luni.

- utilizarea datelor statistice publicate de BNR pentru determinarea valorii de piață a dobânzii aferente împrumuturilor acordate părților afiliate nerezidente în euro are următoarele limitări:

- împrumuturile pe baza cărora sunt calculate dobânzile medii din baza de date a BNR sunt aferente unor împrumuturi acordate societăților nefinanciare către persoane nerezidente din România în timp ce împrumuturile analizate sunt acordate către părți afiliate din Serbia, Bulgaria și Moldova. Societatea susține că a încercat să efectueze o comparabilitate mai bună incluzând în aria geografică și Federația Rusă alături de Europa de Est și Europa de Vest;

- împrumuturile alese ca și comparabile de către organele de inspecție fiscală sunt împărțite în două categorii: peste 1 milion de euro și sub 1 milion de euro, fiind mai puțin specifică decât strategia utilizată de companie la întocmirea studiului unde au fost luate în considerare împrumuturi între 1 și 100 de milioane de euro.

În ceea ce privește împrumuturile acordate în USD societatea arată că organele de inspecție fiscală au acceptat utilizarea bazei de date Deal Scan/Loan Connector.

Referitor la metodologia de ajustare aplicată de organele de inspecție fiscală pentru împrumuturile în euro acordate părților afiliate nerezidente, societatea susține că este greșită întrucât:

- au fost ajustate și valorile pentru împrumuturile acordate către .X., parte afiliată rezidentă ceea ce este incorect deoarece acest împrumut este cea mai bună alternativă pentru ambele societăți;
- împrumuturile au fost derulate începând cu anul 2009 în aceleași condiții în care societatea a împrumutat de la .X. AG (Euribor 6M + 1,5%) condiții care au fost considerate ca fiind la valoarea de piață de către organele de inspecție fiscală în analiza împrumuturilor acordate de părți afiliate către SC .X. SA.

În ce privește metodologia de ajustare aplicată de organele de inspecție fiscală pentru împrumuturile în USD, se contestă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au respins studiul de comparabilitate, respectiv.

- referitor la motivul conform căruia valoarea tranzacțiilor diferă de valoarea tranzacțiilor desfășurate de societate cu părțile afiliate societatea susține că a luat în considerare un interval de valori care să acopere întreaga plajă a valorilor pentru tranzacțiile desfășurate de aceasta și dacă se dorește o mai bună comparabilitate la acest capitol s-ar putea recurge la împărțirea intervalului inițial (între 1 și 500 de milioane euro) de căutare de mai multe intervale. Motivul pentru care organele de inspecție fiscală au renunțat la această abordare a fost „Punctul de vedere preliminar” transmis în data de 19.09.2014 că cea mai mare parte a ajustării aferente împrumuturilor în USD nu avea bază întrucât valoarea marjei aplicată pentru împrumutul cu valoarea cea mai mare se încadra și în intervalul calculat de societate în cadrul studiului inițial. Abordarea organelor de inspecție fiscală nu este de natură să soluționeze aspectul privitor la diferențele de valoare dintre tranzacția testată și tranzacția/tranzacțiile necontrolate identificate drept comparabile, astfel:

- pentru analiza împrumutului acordat .X. în sumă de .X. milioane USD organele de inspecție fiscală au identificat drept comparabilă unică o tranzacție necontrolată în valoare de .X. milioane USD; aceeași tranzacție necontrolată a fost selectată drept comparabilă unică și pentru analiza împrumutului acordat către .X. în valoare de .X. milioane USD, respectiv celui acordat către .X. Corporation în valoare de .X. milioane USD;

- pentru analiza împrumutului acordat .X. (în sumă de .X. respectiv .X. și .X. milioane USD), către .X. Corporation (cu valori între .X. și .X. milioane USD) și către .X. LLP în valoare de .X. milioane USD, organele de inspecție fiscală au identificat drept comparabilă unică o tranzacție necontrolată în valoare de .X. milioane USD.

- referitor la motivul conform căruia momentele de acordare a împrumuturilor diferă, societatea susține că a luat în calcul un interval mai lung de timp astfel

Încât să se asigure că toate tranzacțiile se încadrează în intervalul luat în considerare, societatea consideră că acest moment nu este la fel de important. Chiar organele de inspecție fiscală au utilizat intervale de timp de câțiva ani și anume:

- pentru analiza împrumutului acordat către .X. Corporation LLP în data de 29.11.2006, organele de inspecție fiscală au stabilit intervalul 2001 – 2005 (cinci ani);

- pentru analiza împrumutului acordat către .X. Corporation LLP în data de 22.07.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit intervalul 2001 – 2005 (cinci ani).

- referitor la motivul conform căruia în baza de date nu se menționează tipul indicatorului LIBOR folosit societatea susține că abordarea din studiul de comparabilitate este de natură să elimine acest inconvenient întrucât au fost calculate intervalele de comparare pentru cazurile în care LIBOR este calculat pe 3, 6 și 12 luni;

- în ce privește modul în care organele de inspecție fiscală au înțeles să aleagă tranzacțiile comparabile, societatea consideră că este tendențios și greșit întrucât alegerea unei singure tranzacții comparabile nu este acceptabilă cu atât mai mult cu cât nu respectă toate criteriile de comparabilitate relevante (valoare, durata, aria geografică etc.).

- organele de inspecție fiscală nu au avut o abordare consecventă în modalitatea în care a construit strategia (pașii de selecție pentru tranzacții necontrolate), în unele cazuri a luat în considerare doar perioada, în alte cazuri a folosit o tranzacție necomparabilă în ce privește valoarea și în alte cazuri a folosit și criterii privind durata împrumuturilor. Societatea prezintă exemple relevante în anexele III.6 la contestație;

- societatea contestă și modul în care organele de inspecție fiscală au înțeles să calculeze valoarea veniturilor suplimentare pentru a ajusta valoarea tranzacțiilor de împrumut în USD ca fiind neunitar și tendențios astfel:

- în unele cazuri s-a majorat venitul din dobânzi la nivelul societății prin luarea în considerare a marjei aplicate peste indexul LIBOR în cadrul unicei tranzacții necontrolate comparabilă, această abordare fiind utilizată pentru stabilirea veniturilor suplimentare impuse pentru următoarele facilități: împrumutul acordat către .X. în data de 21.10.2008, împrumuturile acordate către .X. în data de 16.09.2009, respectiv 20.10.2006 și 29.10.2010 și împrumutul acordat către .X. LLP în data de 29.10.2010;

- în alte cazuri a estimat ajustările prin raportare la mediana intervalului intercuartilar determinat în baza selecției unui număr de 3-5 tranzacții comparabile aplicată pentru facilitățile de credit: împrumuturile acordate către .X. Corporation în perioada 2001 – 2005, respectiv în anul 2009 pe termen scurt și împrumuturile acordate către .X. în data de 21.05.2003, respectiv în anul 2009 pe termen scurt.

Suplimentar societatea contestă maniera de selecție de tranzacțiilor comparabile în cazul în care ajustarea s-a calculat prin raportarea la mediana unui

anumit interval intercuartilar și susține că veniturile reale ar fi trebuit majorate doar până la nivelul inferior al intervalului de piață respectiv, cuartila inferioară.

Ca urmare, societatea solicită luarea în considerare a studiului de comparabilitate prezentat și anularea ajustărilor efectuate de organele de inspecție fiscală.

4. Referitor la provizioanele de 1% pentru refacerea terenurilor afectate în vederea redării acestora circuitului economic, silvic sau agricol, societatea susține că pe langa activitatea de exploatare a zacamintelor naturale desfasoara si alte tipuri de activitati cum sunt:

- activitate de rafinare a zacamintelor naturale obtinute din activitatea proprie de exploatare sau cumparate de la terti;
- activitate de vanzare a produselor obtinute ca urmare a activitatii proprii de rafinare sau cumparate de la terti;
- activitatea de vanzare gaze naturale;
- activitatea de productie si comercializare energie electrica;
- prestari servicii.

Fiecare segment de activitate este organizat in cadrul unor divizii distincte, cum sunt:

- activitatea de exploatare a zacamintelor naturale (explorare, exploatare, dezvoltare zacaminte naturale) incluse in Divizia Exploration & Production;
- activitatea de rafinare si vanzare produse petroliere finite – Divizia Refining & Marketing;
- activitatea de productie si vanzare energie electrica si vanzare gaze naturale - Divizia Gas & Power;
- activitate de conducere si prestari servicii (Divizia Corporate si .X.).

În conformitate cu prevederile contabile aplicabile, provizioanele de dezafectare sunt constituite de societate ca active de dezafectare, pentru care amortizarea se calculeaza folosind metoda amortizarii pe unitate de produs si se inregistreaza lunar pe cheltuieli.

Din punct de vedere fiscal, suma inregistrata in contul de cheltuieli cu amortizarea activului de dezafectare a fost considerata nedeductibila, deducerea fiind calculata prin aplicarea cotei de 1% la profitul din exploatare realizat in cadrul activitatii de exploatare a zacamintelor naturale pe teritoriul Romaniei.

Contestatară susține că în perioada supusa inspecției fiscale, respectiv 2009-2010, erau în vigoare prevederile art.22 alin.(2) din Cod fiscal, varianta în vigoare inclusiv în anul 2009 (pana la 31.12.2009), art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 555/2004 privind unele masuri pentru privatizarea Societatii Nationale a Petrolului „.X.” S.A .X., aplicabila .X. pana la data de 31.12.2014 și art. 22 alin.(2) din Codul fiscal, modificat prin OUG nr.109/2009, în vigoare începând cu data de 01.01.2010. Incidența prevederilor Legii nr.555/2004 privind unele masuri pentru privatizarea Societatii Nationale a Petrolului „.X.” S.A .X. este menționată și în adresa nr..X./09.06.2010 a Ministerului Finanțelor Publice emisă pentru cazul particular al SC .X. SA.

Până la data de 31.12.2014, SC .X. SA a considerat că baza de calcul a provizionului deductibil de 1% este reprezentată de profitul din exploatare realizat în cadrul activității de exploatare a zăcămintelor naturale pe teritoriul României, respectiv rezultatul din exploatare aferent unității de gestiune corespondentă, codul de companie 2R01. Concomitent, a procedat la impozitarea veniturilor din reversarea provizioanelor, suma cumulată în fiecare an la nivelul fiecărui trimestru fiind: anul 2009: trim. I suma de .X. lei, trim. II suma de .X. lei, trim. III suma de .X. lei și trim. IV suma de .X. lei, iar în anul 2010: trim. I suma de .X. lei, trim. II suma de .X. lei, trim. III suma de .X. lei, și trim. IV suma de .X. lei.

Referitor la adresa nr. .X./11.12.2014 dată ca răspuns de Ministerul Finanțelor Publice la solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat răspunsul în sensul considerării tuturor veniturilor și cheltuielilor din exploatare (mai puțin conturile contabile 607 „Cheltuieli privind marfurile”, 707 „venituri din vânzarea marfurilor”, 704 „Venituri din servicii prestate”, 68114x „Cheltuieli amortizare active dezafectare”) incluzând în baza de calcul a provizionului deductibil și rezultatul contabil din exploatare aferent unor tipuri de activități care sunt în afara sferei de aplicare a provizionului deductibil, cum sunt de exemplu activitatea de rafinare a zăcămintelor naturale, activitatea de vânzare gaze naturale, activitatea de producere și comercializare energie electrică, prestări servicii, vânzări imobiliare etc.

Societatea susține că baza de calcul a provizioanelor nu trebuie să includă toate veniturile/cheltuielile din exploatare ci numai cele aferente activității de exploatare nu și pentru alte activități aferente altor domenii de activitate pentru care nu este obligatorie constituirea de provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol.

Ca urmare, susține că interpretarea organelor de inspecție fiscală cu privire la modul de stabilire a provizionului deductibil și a veniturilor impozabile aferente este eronată și lipsită de temei legal, întrucât:

La art.13 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare se prevede că „*Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege*”.

Prin adresele nr. .X./09.06.2010 și nr. .X./11.12.2014 se exprimă o interpretare oficială a prevederilor legale aplicabile în cazul specific al SC .X. SA și a modului de stabilire a bazei de calcul a provizionului pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, interpretare care exprimă voința legiuitorului, întrucât provine de la însuși organul care a redactat prevederile legale cuprinse la art. 22 alin. (2) din Cod fiscal.

Adresa nr. .X./11.12.2014 clarifică faptul că baza de calcul a provizionului deductibil nu trebuie să țină cont de toate veniturile/cheltuielile din exploatare, fiind clarificat faptul că provizionul deductibil trebuie să fie judecat doar pentru activitățile din domeniul exploatării zăcămintelor naturale nu și pentru alte tipuri de activități aferente altor domenii de activitate, pentru care nu este obligatorie constituirea de provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol.

Societatea invocă faptul că într-o interpretare gramaticală a prevederilor art.22 alin.(2) din Codul fiscal legiuitorul a avut în vedere doar noțiunea de „zăcăminte naturale” și atunci când se referă la venituri (realizarea și vânzarea zăcămintelor naturale) și atunci când se referă la cheltuieli, rezultând că legiuitorul nu are în vedere produsele finite ci doar zăcămintele naturale. Precizează că țițeiul și gazele extrase sunt supuse unor operațiuni de prelucrare care constau în eliminarea apei și a impurităților astfel încât zăcămintele naturale să corespundă parametrilor de calitate prevăzuți în reglementările specifice acestei activități și consideră că activitatea de rafinare din care rezultă produsele finite nu ar trebui inclusă în calculul provizionului de 1%.

Pe lângă faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că nu se include în baza de calcul a provizioanelor întregul rezultat din exploatare la nivelul companiei societatea susține că, și ca urmare a acestor excluderi au fost incluse în baza de calcul domenii de activitate care nu sunt în sfera de exploatare a zăcămintelor naturale cum este rezultatul diviziei de rafinare și comercializare a produselor finite , rezultatul diviziei de producție și vânzare a energiei electrice și gazelor naturale, corporate etc. Astfel, contestatara susține că în mod legal a stabilită baza de calcul pentru provizioane ca fiind profitul realizat la nivelul codului de companie 2R01, în concordanță cu adresele MFP nr.X./09.06.2010 și nr.X./11.12.2014.

În subsidiar, contestatara solicită ca în cazul în care nu se admite contestația pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și a obligațiilor fiscale accesorii în sumă de .X. lei, înțelege să conteste:

-cuantumul veniturilor considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind impozitate la nivelul fiecărui trimestru al celor doi ani verificați- 2009 și 2010- întrucât cuantumul acestora nu corespund cu sumele impozitate de societate. Mai exact, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de impozit pe profit trimestriale eronat și implicit au calculat eronat și accesoriile aferente, considerând un venit impozitat de societate mai mic decât cel impozitat efectiv deși contestatara a adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală valoarea veniturilor impozitate pe cei doi ani fiscali;

- cuantumul provizionului considerat de organele de inspecție fiscală ca fiind dedus în trim. I 2010, respectiv suma de .X. lei întrucât provizionul efectiv dedus a fost în sumă de .X. lei și, pe cale de consecință, contestă și obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei calculate de societate și prezentate în anexa IV.7.

De asemenea, contestatara anexează la contestație Anexele nr.IV.4 și IV.5 și situația veniturilor impozitate de societate în perioada 2009 – 2010, diferențele față de veniturile considerate impozitate de organele de inspecție fiscală și diferențele de impozit pe profit la nivel de trimestru pentru cei doi ani fiscali.

5. Referitor la cheltuielile cu serviciile prestate de persoana fizică autorizată PFA .X., contestatara solicită anularea impozitului pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei și susține că serviciile prestate

de PFA .X. sunt cheltuieli deductibile la stabilirea profitului impozabil, având în vedere următoarele aspecte:

În conformitate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru a deduce cheltuielile de consultanță, contribuabilul trebuie să dețină documente care să justifice prestarea efectivă și necesitatea, iar societatea deține Contractul nr..X. și rapoartele de activitate pe baza cărora a fost stabilită contravaloarea serviciilor prestate, înregistrate în contabilitate drept cheltuieli deductibile.

La momentul emiterii facturilor nu exista nicio decizie a autoritatilor fiscale privind anularea codului de TVA al prestatorului pe motiv de inactivitate, acesta figurând ca valabil pe site-ul Ministerului Finantelor Publice, anularea înregistrării în scopuri de TVA a prestatorului fiind comunicată acestuia și prezentată pe site-ul MFP abia în cursul lunii aprilie 2011. Deci, la momentul înregistrării în evidența contabilă a contravalorii serviciilor de consultanță prestate de PFA .X., menționate în facturile emise, acesta nu figura drept "contribuabil inactiv" în evidența autoritatilor fiscale astfel încât facturile primite respecta toate cerințele de conținut prevăzute de art. 155 din Codul fiscal.

În susținere societatea prezintă dovada Administrației Financiare sector .X. „*Decizia de plăți anticipate pentru impozitul pe venit pentru anul 2011*” emisă la începutul anului 2011 pentru PFA .X..

De asemenea, invocă prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal precizând că la momentul înregistrării contravalorii serviciilor de consultanță în contabilitate deținea facturile emise de persoana fizică autorizată care respectă cerințele legii fiscale.

Societatea contestatară arată că în raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au invocat doar temeuri de drept legate de taxa pe valoarea adăugată și nu temeuri de drept care reglementează deductibilitatea cheltuielilor cu aceste servicii.

În consecință, societatea consideră nelegale și netemeinice constatările înscrise în Decizia nr. F-MC .X./06.06.2015 și în Raportul de inspecție fiscală aferent, în ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor pentru suma de .X. lei, menționată pe facturile emise de PFA .X. în perioada iunie - decembrie 2010.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de echipamente tehnologice din cadrul .X., societatea susține că în perioada 2007 – 2010, a efectuat o serie de livrări de echipamente tehnologice din cadrul .X. acestea urmând a fi dezmembrate de către client în vederea recuperării fierului vechi încorporat în acestea.

La momentul livrării societatea a considerat că sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.f) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a procedat la notificarea organului fiscal cu privire la opțiunea de taxare a livrărilor.

Ratamentul fiscal aplicabil pentru tranzacțiile cu SC .X. SRL a fost confirmat de organele de inspecție fiscală prin Procesul verbal nr. .X./12.05.2009 încheiat ca urmare a unui control încrucișat la acest client, acest tratament fiscal fiind aplicat pentru toate celelalte livrări similare.

Totuși, în urma inspecției fiscale efectuate la SC .X. SRL în urma căreia a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.07.2009, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. au constatat că acest tratament este incorect, respectiv că societatea avea obligația să aplice măsurile de simplificare conform prevederilor art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În vederea recuperării sumelor în cauză toți partenerii au acționat în instanță societatea solicitând cuantumul taxei pe valoarea adăugată și al accesoriilor aferente, iar instanțele judecătorești au dat câștig de cauză acestora, irevocabil.

Societatea contestată deși susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală acest fapt la discuția finală acestea au consemnat în raportul de inspecție fiscală că sentințele nu produc efecte pentru perioada și impozitele supuse verificării.

Societatea consideră că nevalorificarea sentințelor definitive de către organele de inspecție fiscală nu este corectă și legală din următoarele motive:

Sentințele irevocabile sunt opozabile inclusiv organului fiscal care administrează societatea și sunt date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală care influențează rezultatele acestora conform prevederilor art.105¹ alin.(3) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul diminuării taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei pe perioada 2007-2008 și cu suma de .X. lei pe perioada 2009 – 2010. Astfel, consideră că sunt întrunite condițiile reverificării perioadelor 2007 – 2008 și 2009-2010 în ceea ce privește TVA respectiv se află în situația unor date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecțiilor fiscale generale și ar fi necesară reverificarea acestor perioade.

În subsidiar, societatea susține că în măsura în care acest capăt de cerere nu este admis, înțelege să conteste refuzul organelor de inspecție fiscală de a emite și comunica o dispoziție de măsuri către societate care să prevadă corectarea facturilor în discuție și emiterea acestora cu respectarea prevederilor art.160 alin.2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că este întemeiat acest capăt de cerere întrucât se bazează pe punerea în aplicare a unor hotărâri judecătorești irevocabile, cu atât mai mult, cu cât pentru una dintre tranzacțiile care fac obiectul acestei solicitări (SC .X. SRL) chiar organele de inspecție fiscală au confirmat prin Procesul verbal nr..X./12.05.2009, tratamentul fiscal al TVA aplicat de contestată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X.06.03.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției

Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./06.03.2015, s-au constatat următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 01.01.2009 - 31.12.2010.

1. În urma unui control inopinat efectuat la solicitarea Curtii de Conturi a României, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Procesul verbal de control inopinat, înregistrat la SC .X. SA sub nr..X./11.02.2015 și la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .X./12.02.2015 .

Referitor la relația .X. – .X., prin procesul verbal s-au constatat următoarele:

- înregistrarea companiei .X. în .X. a fost făcută strict cu scopul ca prin această companie să fie derulate contractele de muncă cu Expertii care au prestat munca pentru .X.;

- în .X., utilizarea forței de muncă a Expertilor, acolo unde s-a dorit un raport de muncă mai flexibil și unde nici una din părți nu a avut interesul contribuției în vreun sistem de protecție socială (după cum au afirmat reprezentanții .X.), a fost utilizat următorul model:

- contractele au fost încheiate între Experti și compania din .X. (.X.), fiind prevăzut în contracte faptul că acestea sunt guvernate de Legea Muncii;

- administrarea acestor contracte, atât din punct de vedere al resurselor umane cât și al evidenței financiar contabile și fiscale, a fost realizată de către societăți din grup (.X. AG, .X. și .X.). De menționat este și faptul că grupul .X. mai deține participatii la alte două societăți în .X., respectiv .X. (.X.) și .X. (.X.), societăți utilizate pentru derularea de contracte în baza cărora societățile din grupul .X. să beneficieze de prestații în munca ale unor experti în petrol și gaze:

- .X. se află sub controlul total al .X., așa cum rezultă din următoarele:

- de la înființarea .X. (28 septembrie 2007) până la data de 28 august 2008 .X. a fost unic acționar al .X.. În perioada 28 august 2008 – prezent .X. a fost deținută (cu cote de câte 50% din capitalul social) de două persoane române, una juridică – .X., și una fizică – .X., persoana fizică fiind angajată a celei juridice într-o funcție de conducere (până la data de 31.12.2009);

- la data numirii lui .X. în funcția de Director .X., acesta făcea parte din conducerea executivă a acționarului unic al .X. (.X.), structura organizatorică ce manifestă acordul de voință al unicului acționar al .X. în cadrul adunărilor generale ale .X. (în calitatea lui de membru al Directoratului .X. responsabil cu activitatea de explorare și producție);

- Directorii companiei .X. care au semnat contractul .X./13.02.2008 și actele adiționale la acesta, pe perioada exercitării funcției de Director al companiei .X. au fost rezidenți fiscali în România și au fost angajați în .X. – Divizia Explorare și Producție, ocupând funcții de conducere;

-in perioada verificata, conform notelor la situatiile financiare ale companiei .X., activitatea acesteia a fost dependenta de activitatea companiei .X. intrucat veniturile realizate de .X. sunt doar din facturile emise catre .X., si conducerea executiva a companiei .X. a fost reprezentata de Directori .X. ce detineau calitatea de angajati .X.;

-toate cunostintele si experienta necesare realizarii prestarii prevazuta in contractul nr..X./13.02.2008 apartin altor persoane decat celei care a intrat in relatia contractuala cu .X.. Desi in adunarea Consiliului Executiv al .X. din 01.10.2007 s-a indicat ca motivatie a infiintarii .X. in .X. „*necesitatea unei eficiente administrari a expatriatilor*”, implicarea .X. in administrarea Expertilor a constat in semnarea a doua imputerniciri in octombrie 2007 date companiei .X. si a unui contract de servicii financiar – contabile si de administrare resurse umane, in martie 2012, cu aceeaasi companie, respectiv .X..

Din explicatiile reprezentantilor .X. date in Nota Explicativa reiese ca „*.X. a fost un centru de servicii care a deservit exclusiv grupul .X. si care si-a desfasurat activitatea prin intermediul a doua entitati juridice: .X. (societate inregistrata sub numarul .X. in Austria) si .X. SA prin departamentul .X.. Atat in .X., cat si in .X. SA a existat cate un Serviciu Expatriati, cu activitati complementare. ... Mentionam ca structura .X. cu 1.222 de angajati in .X. la care faceti referire a functionat ca departament in cadrul .X. SA*”.

Pe site-ul grupului .X. (la adresa [http://www ..X.com/SecurityServlet/ secure?cid=1255754033096&lang=en&swaid=489429048618.78125&swa_site=wps.vp.com](http://www..X.com/SecurityServlet/secure?cid=1255754033096&lang=en&swaid=489429048618.78125&swa_site=wps.vp.com) se regaseste o prezentare a companiei .X., pagina 7) din care reiese ca la sfarsitul anului 2012 .X. avea 1222 de angajati in .X. si 329 de angajati in Viena. In baza celor mai sus precizate organele de inspectie fiscala au apreciat că .X. insasi avea capacitatea sa realizeze toate activitatile pe care le-a contractat cu .X. si care l-a randul ei a dat doua imputerniciri si a incheiat un contract pentru realizarea acestor activitati de catre .X..

- din prevederile contractuale, explicatiile reprezentantilor .X., precum si din constatarile inspectiei fiscale referitoare la derularea contractului nr..X./13.02.2008 rezulta ca societatii .X. nu ii sunt atribuite riscuri;

- profitabilitatea neta a companiei .X. din activitatea curenta in perioada 2008 – 2012, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile de exploatarea este de -0.08%, ceea ce, coroborat cu cele de mai sus, conduce la concluzia ca aceasta companie nu are un scop in sine.

Referitor la Relatia .X. – Experti:

- obiectul contractelor incheiate intre Experti si .X. nu este de angajare la .X. urmata de detasare la .X., ci este de prestatie de munca la .X., subordonata .X., coordonata de .X. si dependenta de .X.. La incetarea raporturilor de munca ale Expertilor cu .X. inceteaza contractele incheiate intre Experti si .X.. Raporturile de munca nascute din aceste contracte nu sunt utilizate in mod normal in cadrul unor practici economice obisnuite;

-contractele incheiate intre Experti si .X. nu pot tine loc de decizie a .X. de detasare internationala la .X.;

- desi conform contractului, tara de origine este considerata .X. potrivit prevederilor contractuale referitoare la “Punctul de origine” (domiciliul Angajatului), precum si celor referitoare la “*Expatriere si repatriere si Cont bilete*” unde se mentioneaza “*zboruri spre casa*” si se face trimitere la ruta dintre punctul de origine (domiciliul Angajatului) si .X., si nu la ruta dintre tara de origine (.X.) si .X. – in contractele incheiate intre Expertii romani si .X. aceasta clauza lipseste, “*Punctul de origine*” fiind evident in Romania; din documentele si informatiile analizate de organele de inspectie fiscala a reiesit ca Expertii (Angajatii) nu au nici o legatura cu .X., centrul intereselor vitale ale acestora fiind:

- pentru Expertii UE si Expertii non UE statul (tara) indicata in contractul incheiat cu .X. in clauza „Punctul de origine”;

- pentru Expertii romani – Romania;

- toate contractele de delegare si actele aditionale sunt semnate pentru .X. prin reprezentant;

- nu se poate stabili locul semnarii contractelor dintre Experti si .X. prin reprezentant, prin urmare, nu se poate stabili in ce masura este aplicabila acestor contracte legea din .X. – desi in contract se prevede ca este guvernata de aceasta lege, mai ales avand in vedere ca Expertii nu au nici o legatura cu .X., iar .X. a actionat prin reprezentanti din Austria.

Referitor la Relatia .X. – Experti:

- activitatea Expertilor este subordonata, coordonata si dependenta de .X. si nu de .X.;

- raportul de munca dintre Expertii UE, .X. si .X. nu respecta conditiile detasarii internationale.

Referitor la Relatia .X. – furnizor de servicii fiscale – Experti, asistenta fiscala acordata Expertilor a fost responsabilitatea societatii .X., fiind indeplinita de .X. si/sau furnizorul de servicii fiscale, .X. substituindu-se companiei .X. nu doar in desemnarea, contractarea si suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci si in derularea contractului de furnizare de asistenta fiscala Expertilor, .X. neavand niciun drept si nicio obligatie corelativa in aceasta relatie contractuala.

Referitor la obligatia contribuirii la sistemul national de protectie sociala:

- Expertii romani nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala;

- Expertii UE nu au fost asigurati in sistemul de protectie sociala al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European;

- Expertii non UE, pe perioada in care au fost considerati de .X. detasati si au prestat munca la .X. în baza autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, nu au fost asigurati in sistemul national de protectia sociala;

- In perioada in care Expertii non UE au prestat munca la .X. in baza autorizatiei de munca pentru lucratori permanenti, pentru acestia s-au calculat contributiile la sistemul national de protectie sociala la nivelul remuneratiei prevazuta in contractul de munca incheiat cu .X., remuneratie mai mica decat cea acordata efectiv. Din explicatiile transmise de reprezentantii .X. rezulta ca „*la stabilirea*

sumeii platite pe contractul de munca local s-a avut în vedere îndeplinirea cerințelor minime prevăzute de lege”.

Referitor la implicarea companiei .X. în procesele generale de resurse umane referitoare la Experti:

- .X. a fost responsabilă pentru evaluarea performanței, creșteri salariale, planificarea carierei;

- Conform documentației depuse de .X. la autoritățile competente în vederea obținerii autorizațiilor de muncă pentru lucrători permanenți pentru Expertii non UE, .X. s-a ocupat de întreg procesul de recrutare a acestor Experti prin publicarea într-un cotidian de largă circulație a posturilor vacante, realizarea selecției confirmată prin întocmirea proceselor verbale de selecție și finalizarea procesului de selecție prin transmiterea ofertelor de angajare. Chiar și în aceste condiții .X. a continuat să suporte, în baza facturilor emise de .X., costurile aferente contractelor încheiate între acești Experti și .X. după momentul în care aceștia au dobândit calitatea de angajați .X..

Față de cele constatate prin procesul verbal, organele de inspecție fiscală nu iau în considerare tranzacția dintre .X. și .X. în baza contractului .X./13.02.2008 aceasta neavând un scop economic și reîncadrează activitatea Expertilor ca fiind activitate dependentă de .X., în baza art.11 alin (1) și art.55 alin.(2) litk) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.67 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Noemlilor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Față de cele constatate prin Procesul Verbal înregistrat la .X. S.A. sub nr. .X./11.02.2015 și la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./12.02.2015, inspecția fiscală nu ia în considerare cheltuielile înregistrate de SC .X. S.A. în contul 628 “*Cheltuieli cu servicii prestate de terți*”, în perioada ianuarie 2009 –decembrie 2010, în baza facturilor emise de .X., în sumă totală de .X. lei, defalcate pe ani astfel:

- la anul 2009 în sumă de .X. lei;

- la anul 2010 în sumă de .X. lei.

Totodată, inspecția fiscală nu a luat în considerare considerarea operațiunilor reprezentând costurile suportate direct de .X., în cadrul tranzacției cu .X., reprezentând taxe școlare, servicii medicale, asigurări de risc, pentru personalul cu contract local, considerate de către .X. cheltuieli deductibile fiscal. Valoarea totală a acestor cheltuieli în perioada ianuarie 2009 – decembrie 2010 este în sumă de .X. lei, din care: .X. lei pe anul 2009 și .X. lei pe anul 2010. Aceste sume au reintregit baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente, fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Urmarea reîncadrării activității Expertilor, așa cum sunt aceștia definiți în Procesul Verbal, în activitate dependentă de .X., sunt recunoscute ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2010, cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând venituri de natură salarială și cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând contribuții sociale datorate de angajator. astfel:

An 2009 – Cheltuieli reprezentând venituri de natură salarială în sumă de .X. lei;
An 2009 – Cheltuieli reprezentând contribuții sociale datorate de angajator în sumă de .X. lei;
An 2010 - Cheltuieli reprezentând venituri de natură salarială în sumă de .X. lei;
An 2010 - Cheltuieli reprezentând contribuții sociale datorate de angajator în sumă de .X. lei.

2. S-a constatat că în anul 2010 .X. S.A. a vândut părțile sociale deținute în compania .X..

În luna septembrie 2010, vânzare părților sociale a fost înregistrată în evidența contabilă, astfel:

6641 „Cheltuieli privind imobilizările = 261 “Acțiuni deținute la .X. lei
financiare cedate” entitățile afiliate”

461 “Debitori diverși” = 7641 „Venituri din imobilizări .X. lei
financiare cedate”

Din nota contabilă rezultă că urmarea vânzării părților sociale societatea a înregistrat pierdere financiară în sumă de .X. lei.

Pentru clarificarea tratamentului fiscal aplicat pierderii financiare s-au solicitat informații și documente justificative reprezentanților societății.

Urmarea solicitărilor organelor de inspecție fiscală reprezentanții societății au formulat răspuns din care reiese că:

În anul 2006 .X. SA (fostă .X.) a achiziționat 74% din .X. (denumită în prezenta decizie .X.) societate holding care deținea titluri de participare în alte societăți implicate în explorări de perimetre petroliere în .X..

Societățile deținute aveau ca principal obiect de activitate explorarea unor câmpuri petroliere din .X., pentru care achiziționaseră licențele necesare. Finanțarea acestor activități s-a efectuat prin investițiile și împrumuturile acordate de .X. filialelor sale.

Pe măsura derulării activităților de explorare și foraj, pe anumite zone ale câmpurilor investigate, a rezultat că, fie nu există rezerve de hidrocarburi, fie din cauza rezervelor estimate mici, acestea nu sunt viabile din punct de vedere comercial. Ca urmare, o parte din resursele investite în aceste companii nu au mai putut fi recuperate și au generat pierderi în rezultatul acestor filiale și înregistrarea suplimentară a unor ajustări pentru deprecierea licențelor achiziționate. Astfel, SC .X. SA a analizat pierderile de valoare aferente titlurilor de participare în .X. pentru a reflecta în situațiile sale financiare o valoare contabilă a investiției în .X. conformă cu realitatea și principiul contabil al prudenței.

Totodată, reprezentanții societății au prezentat și documente constând în calculul ajustărilor de depreciere, Contractul de consultanță încheiat cu compania .X. în vederea vânzării părților sociale deținute de SC .X. SA la societatea .X., adeverință privind evitarea impozitării duble a veniturilor eliberată de Ministerul de Finanțe al Rusiei, Invoice nr..X./21.09.2010 în valoare de .X. USD, Cerere aprobare plată, Note contabile de vânzare a părților sociale deținute

de SC .X. S.A. la .X., Contractul de vânzare de părți sociale încheiat între SC .X. S.A. în calitate de vânzător și .X. în calitate de cumpărător, Fișa contului 26911 – Vărsăminte de efectuat titluri – Filiale Consolidate, alte documente specifice tranzacției.

Din analiza fișei contului 26911 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate” s-a constatat că notele contabile prin care au fost evidențiate cumpărarea acțiunilor și costurile achitate de către SC .X. S.A. sunt următoarele:

În data de 25.09.2006

261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate” = 269 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate” .X. lei
(.X. USD)

În data de 19.12.2006

269 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate” = 5124 “Conturi la bănci în valută “ .X. lei
(.X. USD)

În data de 28.12.2006

269 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate” = 5124 “Conturi la bănci în valută “ .X. lei
(.X. USD)

În anul 2007 societatea a înregistrat un provizion de depreciere a titlurilor de participare în sumă de .X. lei, astfel:

686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare” = 269 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate” .X. lei

În anul 2008 societatea a înregistrat un provizion de depreciere a titlurilor de participare în sumă de .X. lei, astfel:

686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare” = 269 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate” .X. lei

În luna decembrie 2009 a fost înregistrat și un provizion de depreciere a titlurilor de participare în sumă de .X. lei, astfel :

686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare” = 269 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate” .X. lei

Conform explicațiilor din răspunsul transmis de reprezentanții societății ajustările de valoare pentru investiția financiară în .X. reprezentând provizioane înregistrate în contabilitatea SC .X. SA au fost tratate ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru calculul impozitului pe profit, în perioada 2007 – 2009.

Referitor la provizionul înregistrat în anul 2009, din verificarea registrului de calcul al impozitului pe profit întocmit pentru anul fiscal 2009, a rezulta că acesta a fost tratat ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Din notele contabile prezentate privind înregistrarea vânzării părților sociale deținute SC .X. SA la .X., s-a constatat că în luna septembrie 2010 a fost înregistrată vânzarea titlurilor de participare, astfel :

6641 „Cheltuieli privind imobilizările = 261 “Acțiuni deținute la .X. lei
financiare cedate” entitățile afiliate”

461 “Debitori diverși” = 7641 „Venituri din imobilizări .X. lei
financiare cedate”

Totodată, s-a efectuat și înregistrarea unor servicii de consultanță prestate de COMPANIA DE INVESTIȚII .X., constând în asistarea SC .X. SA la tranzacționare, organizarea și participarea în beneficiul .X. la negocierile cu cumpărătorul, coordonarea activităților tuturor părților tranzacției precum și a consilierilor juridici, auditorilor și altor consilieri, organizarea ofertei de preț, astfel:

628 „Alte cheltuieli cu serviciile = 408 „Furnizori - facturi nesosite” .X. lei
executate de terți”

628 „Alte cheltuieli cu serviciile =7641 „ Venituri din imobilizări - .X. lei
executate de terți” financiare cedate”

Tot în anul 2010, societatea a închis provizionul constituit efectuând nota contabilă:

269 „Vărsăminte de efectuat = 786 “Venituri financiare din .X. lei
privind acțiunile deținute la ajustări pentru pierdere
entitățile afiliate” de valoare”

Din verificarea registrului de calcul al impozitului pe profit, aferent anului 2010, s-a constatat că profitul fiscal a fost diminuat cu valoarea provizionului închis, venitul înregistrat pe seama contului 786 “Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare” fiind considerat neimpozabil la calculul rezultatului fiscal.

Deci, din vânzarea titlurilor de participare a rezultat o pierdere (atât contabilă cât și fiscală) a SC .X. SA în sumă de .X. lei.

Având în vedere pierderea realizată din tranzacția efectuată, precum și faptul că documentele prezentate nu justifică achiziția de părți sociale la societatea .X., **organele de inspecție fiscală au solicitat documente din care să rezulte dacă investiția a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile la SC .X. S.A**, reprezentanții societății prezentând următoarele documente:

Raport preliminar de diligență rezonabilă privind Proiectul Delta întocmit în luna iunie 2006 de CMS .X. LLP și actualizat în luna decembrie 2006, Proiect de raport financiar și fiscal privind Proiectul Delta întocmit în luna iunie 2006 de .X., Moțiune în atenția Consiliului de Administrație al .X. S.A., nesemnată și fără număr de înregistrare la societate .X., privind achiziția a 74,9% a părților sociale din societatea .X., întocmită în luna septembrie 2006, Popunere a Comitetului

Executiv al .X. S.A. privind vânzarea părților sociale deținute la .X., nesemnată și neînregistrată la SC .X. S.A. (fostă SC .X. S.A.) întocmită în luna august 2010, Istoria corporativa a companiilor Rusești care au făcut obiectul achiziției, nesemnată și fără număr de înregistrare, Lista licențelor de exploatare deținute de societățile achiziționate, nesemnată și fără număr de înregistrare, o prezentare Power Point a activității de exploatare din Regiunea .X., nesemnată și fără număr de înregistrare, Raportări financiare anuale ale societății .X. întocmite pentru anii 2008 și 2009, Contractul de vânzare a părților sociale deținute de .X. S.A. la .X., întocmit în luna august 2010 semnat din partea SC .X. SA de .X., în calitate de Head of International Assets, Act adițional din 30 august 2010 privind prelungirea contractului de împrumut încheiat în anul 2008 între SC .X. S.A. (fostă .X.) în calitate de creditor și .X., în calitate de debitor, semnat de .X., din partea SC .X. SA, în baza împuternicirii speciale acordată de .X. și .X. membrii ai Comitetului Executiv al SC .X. SA, înregistrată la SC .X. SA sub nr..X./27.08.2010, Certificat constatator privind persoanele cu drept de semnătură din partea societății .X. LTD, companie care îndeplinește calitatea de director al societății cumpărătoare .X., O listă cu persoanele care au drept de semnătură din partea Băncii .X. AG, o scrisoare de garanție eliberată în favoarea SC .X. SA de banca .X. Ltd privind plata sumei de .X. USD, Contract de investiții între .X. S.A. și .X. LTD, cu privire la .X., încheiat în 26 septembrie 2006, semnat din partea .X. S.A. de .X. în calitate CEO al S.C. .X. S.A, adresă a societății .X. transmisă către SC .X. SA, în data de 15 decembrie 2006, în care este prezentat un rezumat al tranzacției, Cerere de plată în favoarea .X., cu privire la transferul sumei de .X. USD, privind contravaloarea părților sociale cumpărate de .X. S.A., transferul sumei de .X. USD contravaloarea cheltuielilor de capital și operaționale, semnată de reprezentanții .X. S.A. .X. și .X., în data de 15.12.2006, la care este anexată o altă cerere de plată pentru suma de .X. USD, privind creșterea capitalului societății .X., semnată de aceleași persoane, dar în data de 20.12.2006, Corespondența și lista companiilor rusești contactate în legătură cu intenția .X. SA privind procesul de dezinvestire – iulie 2008, Cerere de ofertă nr.1: CorSarNeft-.X. Asset-Brief company Overview – întocmit de .X., în august 2008, Mediu de piață și următorii pași în procesul de vânzare, întocmit de .X., Cerere de ofertă nr.2: Investment Opportunity – Exploration and Field development opportunity în Russia, întocmit de .X. în septembrie 2010, un rezumat al întâlnirii Comitetului de vânzare cu echipa de vânzare în septembrie 2009, nesemnat și fără număr de înregistrare la .X. SA, Termeni și condiții încheiat între .X. S.A. și .X. – privind Achiziția a 74,9% din acțiunile .X., semnat din partea vânzătorului SC .X. SA de .X. – Membru Consiliului Executiv, Contract de împrumut din data de 21 octombrie 2008, încheiat între SC .X. S.A în calitate de creditor și .X. Ltd în calitate de debitor, Act adițional la Contractul de Împrumut datat 21 octombrie 2008 dintre .X. SA și .X., Act adițional la împrumut și prelungire a contractului la Contractul de Împrumut datat 21 octombrie 2008, încheiat la 30 august 2010.

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Referitor la Raportul de diligență juridică rezonabilă creat în unanimitate pentru .X. AG (denumită în prezenta AG) de către CMS .X. LLP pentru a ajuta AG în a evalua posibila achiziție, directă sau indirectă, sau subscrierea de capital în Societățile Țintă. Societățile țintă care au făcut obiectul raportului de diligență sunt: societatea pe acțiuni de tip închis „.X.”, societatea pe acțiuni de tip deschis „.X.”, societatea pe acțiuni de tip deschis „.X.”, societatea cu răspundere limitată „.X.”, societatea cu răspundere limitată „.X.”, societatea cu răspundere limitată „.X.” și societatea cu răspundere limitată „.X.”.

Referitor la titlul de proprietate al vânzătorilor privind societățile țintă, în Raportul de diligență rezonabilă se precizează că nu s-a primit niciun fel de documente justificative care să demonstreze modalitatea în care Vânzătorii au ajuns să dețină Societățile Țintă.

În ceea ce privește licențele pentru exploatarea subsolului, în Raportul de diligență juridică rezonabilă, consultantul precizează că deținătorii de Licență nu respectă în totalitate termenele și condițiile Licențelor aferente. Aceste situații de neconformitate se referă, printre altele, la producția excesivă de petrol, nerespectarea volumelor anuale stabilite privind operațiunile seismice și obligațiile de forare.

Totodată, consultantul precizează în Raportul de diligență rezonabilă, că societățile petroliere din .X. încalcă des regulile și regulamentele de mediu în timpul desfășurării operațiunilor comerciale principale (de ex. explorare petrol, extracție petrol, transport petrol etc), precum și faptul că o atenție specială trebuie acordată de AG contractelor de împrumut dintre Societățile Țintă și .X., .X. și .X. S.A., deoarece par să fi fost încheiate între entități afiliate și fără dobânzi aplicate.

Referitor la achiziția Societăților țintă de către .X., în Raportul de diligență juridică rezonabilă, se precizează:

1. S.A. de tip închis „.X.”, Consultantul precizează că a analizat un contract de cumpărare de acțiuni dintre .X., .X. și .X. S.A din 19 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 200 de acțiuni ordinare la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

2. S.A. de tip deschis „.X.”. Urmare analizării contractului de cumpărare de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 19 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Consultantul precizează că potrivit acestui contract, .X. urma să achiziționeze 1.000 de acțiuni ordinare la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

3. S.A. de tip deschis „.X.” în Raportul de diligență juridică rezonabilă consultantul specifică faptul că a analizat un contract de cumpărare de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 19 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 1.000 de acțiuni ordinare la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

4. SRL „.X.” Urmare analizării contractului de cumpărare de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 16 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X., consultantul

concluzionează că potrivit acestui contract, .X. urma să achiziționeze 100% din acțiunile la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

5. SRL „.X.” Consultantul precizează în Raportul de diligență juridică rezonabilă că a analizat un contract de cesiune de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 16 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 100% din acțiunile la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

6. SRL „.X.”.X.” În Raportul de diligență juridică rezonabilă, consultantul precizează că a analizat un contract de cesiune de acțiuni dintre .X., .X. și .X. SA din 16 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 100% din acțiunile la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

7. SRL „.X.” Urmare analizări contractului de cesiune de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 16 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 100% din acțiunile la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

Concluzionând, la 5 (cinci) din cele 7 Societăți țintă, au ca unic acționar societatea .X., conform informațiilor prezentate în Raportul de diligență juridică rezonabilă întocmit de CMS .X. LLP în luna iunie 2006 și actualizat luna decembrie 2006. Totodată, în acest raport, consultantul precizează că nu a primit documentele constitutive nici ale societății .X., dar nici pentru societățile .X. S.A și .X. SA, astfel că nu a putut identifica beneficiarul real al acestora. Un alt element important care se desprinde din analiza Raportului de diligență juridică rezonabilă, constă în faptul că .X., a achiziționat acțiunile din cele 7 (șapte) Societăți țintă, în perioada 16 octombrie 2006 – 19 octombrie 2006.

Referitor la Licențele pentru exploatarea subsolului, consultantul CMS .X. LLP arată că potrivit rapoartelor generate de titularii Licențelor, aceștia (titularii Licențelor) nu respectă integral termenele și condițiile Licențelor. Totodată, în raport se precizează că 5 (cinci) din cele 7 (șapte) societăți țintă au sediul în .X. și sunt administrate de .X.. Cele 5 societăți administrate de .X. sunt: .X., .X., .X., .X. și .X..

Referitor la Contractele Societăților țintă, consultantul CMS .X. LLP precizează că a analizat doar contractele .X., .X., .X., .X., .X. și .X. și atrage atenția că niciuna din Societățile Țintă nu are activitate semnificativă de producție de petrol fiind implicați în principal în seismologie de explorare.

De asemenea, consultantul CMS .X. LLP, prin Raportul de diligență juridică rezonabilă, atrage atenția asupra faptului că nu a întâlnit dovezi în legătură cu acorduri între societăți și terți privind vânzări de petrol, comercializare și logistică, rafinare petrol etc. și că nu există contracte de transport petrolier încheiate între Societățile Țintă și Transneft și Compania Națională de Căi Ferate a Rusiei. Conform informațiilor din Raportul de diligență juridică rezonabilă întocmit de CMS .X. LLP, societatea Transneft reprezintă monopolul statului asupra transportului de țiței prin conducte.

În ceea ce privește contractele de împrumut angajate de Societățile țintă la momentul achiziției acestora de către .X., consultantul CMS .X. LLP, precizează ca deficiență faptul că în general nu a văzut documente în legătură cu sumele împrumutate, precum și faptul că unele contracte de împrumuturi, par să fi fost încheiate între entități afiliate și fără dobânzi aplicate.

Referitor la Proiectul de raport financiar și fiscal privind Proiectul Delta întocmit în luna iunie 2006 de .X., consultantul atrage atenția că în perioada 2004 și până în primul trimestru din anul 2006, grupul de companii a înregistrat active negative care ar avea ca rezultat lichidarea forțată de către creditorii a acestora. De asemenea, se atrage atenția că în aceeași perioadă dezvoltarea proiectelor era în stadiul initial, negenerând venituri până la data întocmirii raportului, proiectele având un grad înalt de finanțare din împrumuturi de la părți afiliate.

Totodată, consultantul .X., precizează în Raportul financiar fiscal, că grupul de companii a fost implicat într-un număr de scheme cu scopul de a genera cash neînregistrat, acest aspect ducând la un risc fiscal înalt. De asemenea, în același raport se arată că grupul de companii a înregistrat la 1 iunie 2006, un număr de 59 de salariați, din care 19 salariați sunt alocații societății .X., care manageriază grupul de companii.

Referitor la celelalte documente prezentate în scopul justificării achiziției, respectiv Moțiunea care are ca autor pe domnul .X. (fără a se menționa în ce calitate face această propunere) în atenția Consiliului de Administrație al .X. S.A., nesemnată și fără număr de înregistrare la societatea .X., întocmită în luna septembrie 2006, s-a reținut că aceasta nu prezintă riscurile la care este predispusă societatea .X. S.A. prin achiziția a 74,9% a părților sociale din societatea .X., riscuri asupra cărora atrag atenția consultanții CMS .X. LLP și .X., (întocmite pentru .X. AG și .X. Exploration), în cele două Rapoarte întocmite.

În concluzie, din analiza documentelor prezentate în scopul justificării achiziției de 74,9% a părților sociale din .X., organele de inspecție fiscală au constatat:

În data de 25.09.2006 între .X. S.A. și .X. LTD (o companie cu răspundere limitată încorporată sub legislația din .X. - denumită în continuare .X.) s-a încheiat un contract prin care aceasta din urmă vinde către S.C. .X. S.A. pachetul majoritar al părților sociale deținute la .X. (o companie cu răspundere limitată încorporată sub legislația din Cipru – deținută în totalitate de către .X.).

La momentul efectuării tranzacției, .X. deținea .X. de părți sociale în sumă de .X. EUR, reprezentând 100% din capitalul social al .X., așa cum rezultă din punctul 1.1 (dd) 'părți sociale' din contract. Conform contractului, .X. are acces la know-how în explorarea și producția petrolului în .X. și controlează direct sau indirect o serie de companii rusești active în domeniu. Managementul .X. este asigurat de către firma .X. LLC așa cum rezultă la punctul 1.1.w din contract.

În baza acestui contract au fost desfășurate următoarele tranzacții între societăți :

Conform pct. 2.1 din contractul încheiat între părți, imediat ce sunt obținute toate aprobările cerute, .X. va transfera și atribui, urmând toate procedurile descrise de către legea rusească, toate acțiunile/interesele sale, deținute direct sau indirect, către .X..

După ce transferul părților sociale ale subsidiarelor s-a realizat, .X. va crește capitalul social al .X. prin emiterea a 90.000 de părți sociale noi cu o valoare nominală de 1 USD și o valoare de emisie de 1.000 USD/parte socială. Noua subscriere va fi oferită către .X. S.A. la prețul de .X. USD așa cum rezultă din punctul 2.2 din contract.

După creșterea capitalului social .X. va vinde și va transfera către .X. S.A. un număr de 22.350 părți sociale cu o valoare nominală de 1 USD și valoarea de vânzare de .X. USD, așa cum rezultă din punctul 2.3 din contract.

La sfârșitul tranzacțiilor menționate în contract, structura capitalului social al .X. va fi următoarea:

- .X. S.A. – 112.350 părți sociale reprezentând 74,9% din capitalul social;
- .X. – 37.650 părți sociale reprezentând 25,1% din capitalul social.

De asemenea, .X. SA agreează să achite 74,9% din cheltuielile de capital făcute de către .X. și subsidiarele acesteia între data de 17.05.2006 și până la data contractului (25.09.2006), prin plata unei sume de .X. USD în contul .X..

Pentru perioada 26.09.2006 – 19.12.2006, .X. S.A. va achita cheltuielile de capital făcute de către .X. și subsidiarele acesteia în sumă de .X. USD (așa cum rezultă din actul aditional la contract).

De asemenea, așa cum rezultă din actul adițional contractului, .X. S.A. va plăti și 74,9% din costurile de licitație, astfel:

- .X. USD pentru perioada 17.05.2006 – 19.12.2006;
- .X. USD pentru costurile de licitație pentru .X. și .X. (subsidiare).

.X. a solicitat .X. S.A. achitarea unor cheltuieli operaționale efectuate în strânsă legătură cu activitatea curentă a subsidiarelor (salarizare, taxe, costuri administrative etc.) în perioada 17.05.2006 – 19.12.2006, în sumă de .X. USD. Total costuri care vor fi achitate de către .X. SA, pentru perioada 17.05.2006 – 19.12.2006, se ridică la suma de .X. USD (.X. USD - cheltuieli de capital și .X. USD – cheltuieli operaționale)

Solicitarea de plată a fost făcută astfel :

- Suma de .X. USD (contravaloarea a 22.350 acțiuni) va fi achitată către .X. (la Banca Coutts Bank von Erst AG din Zurich)
- Suma de .X. USD (contravaloarea a 90.000 acțiuni) va fi achitată către .X. (la Banca Coutts Bank von Erst AG din Zurich)
- Suma de .X. USD (contravaloarea cheltuielilor de capital și operaționale) va fi achitată către .X. (la Banca Coutts Bank von Erst AG din Zurich).

Toate debitele subsidiarelor care decurg din împrumuturi au fost transferate și alocate de la creditorul precedent către compania .X. LTD fără compensație din partea .X. LTD care este o companie 100% afiliată companiei .X., așa cum rezultă din punctul 2.9 din contract.

Conform informațiilor disponibile în aplicația “ORBIS” societatea .X., a fost înființată în data de 23.08.2006, deci cu o lună mai devreme de data efectuării tranzacției. Tranzacția dintre .X. S.A. și .X. LTD privind achiziția a 74,9% din plățile sociale ale societății .X. fiind încheiată în data de 25.09.2006.

Potrivit Raportului de diligență juridică rezonabilă, întocmit de CMS .X. LLP (pentru .X. AG), cele 7 (șapte) Societăți Țintă, au fost achiziționate de .X. în perioada 16 octombrie 2006 – 19 octombrie 2006, deci ulterior încheierii tranzacției dintre .X. S.A. și .X. LTD (societatea care deține compania .X.), care a avut loc în data de 25.09.2006.

În Moțiunea care are ca autor pe domnul .X., întocmită în luna septembrie 2006, și prin care se cere Consiliului de Administrație al .X. S.A. Decizia de a aproba *“Achiziția pachetului majoritar de 74,9% în noua companie holding din Cipru pentru prețul de achiziție de .X. milioane dolari, plătiți vânzătorului. Investirea unei rezerve de capital de 90 milioane de dolari în holding-ul din Cipru. Acordarea unor împrumuturi de către .X. ca acționar sau de la un terț, în valoare de 310 milioane de dolari cu dobânda de Libor la 6 luni plus 0,7% pe an”*, la punctul 1 din Moțiune - Descrierea tranzacției, se precizează că *“Oportunitatea constă în achiziționarea unei participții majoritare de 74,9% într-un grup de 7 companii rusești care dețin licențe de explorare în bazinele .X. (Volga Urali) și Komi (Timan Pechora) în partea europeană a .X.”*.

În studiul efectuat de consultantul .X. LLP, se face referire la următoarele societăți cu sediul în Regiunea .X. .X., .X., .X., .X., .X., precizând totodată că niciuna din societățile de mai sus nu are activități comerciale semnificative în domeniile extracției de petrol și gaze, rafinare, comercializare și logistică. Toate desfășoară doar operațiuni de seismologie de explorare și cercetare geologică.

Din analiza cronologică a datelor, s-au constatat următoarele:

a) În data de 18 septembrie 2006 este întocmită de domnul .X., Moțiunea prin care se cere Consiliului de Administrație al .X. S.A. Decizia de a aproba, achiziția pachetului majoritar de 74,9% din compania .X. cu sediul în Cipru;

b) În data de 25.09.2005 s-a încheiat tranzacția dintre .X. S.A. și .X. LTD (societatea care deține compania .X.) privind achiziționarea a 74,9% din părțile sociale ale societății .X.;

c) În perioada 16 octombrie 2006 – 19 octombrie 2006, (ulterior tranzacției), .X., a achiziționat Societățile Țintă (.X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X.).

În concluzie, la data efectuării tranzacției (25.09.2006), compania .X., nu deținea societățile prezentate în Moțiune de domnul .X. și care în fapt fac obiectul tranzacției.

În vederea clarificării stării de fapt fiscale, respectiv dacă investiția efectuată a fost în scopul realizării de venituri impozabile la .X. S A., s-au solicitat explicații scrise reprezentanților societății cu privire la:

1.Cine a comandat studiul efectuat de CMS .X. LLP, privind posibila achiziție, directă sau indirectă sau subscrierea de capital în Societățile Țintă (.X., .X., .X., .X., .X., .X., .X.). În nota explicativă reprezentanții societății au precizat că studiul a fost comandat de .X. AG (.X. Aktiengesellschaft), a avut ca obiect evaluarea

posibilei achiziții directe, indirecte sau subscrierea de capital la un grup de societăți, denumite Societăți Țintă, respectiv: .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X..

2. Cine a comandat studiul efectuat de către .X., având ca scop achiziția grupului de companii .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., de către .X. GmbH. În nota explicativă, reprezentanții societății .X. SA, au precizat că studiul a fost comandat de .X. GmbH și a avut ca scop efectuarea unei analize financiare și fiscale, care să ajute în decizia de a achiziționa sau nu pachetul majoritar de acțiuni la Societățile Țintă, precum și în decizia de stabilire a prețului de achiziție.

3. Cum au fost plătite cele două studii și cine a efectuat plata acestora. La această întrebare, reprezentanții societății precizează că până la data întocmirii notei explicative *“nu au fost identificate aceste servicii în sumele refacturate către .X. de către .X. AG și, respectiv .X. GmbH”*.

4. Cui aparține decizia de cumpărare a pachetului majoritar de părți sociale (74,9%) în societatea .X.. În nota explicativă reprezentanții societății precizează că decizia de cumpărare a aparținut societății .X. S.A. și a fost aprobată în Consiliul de Administrație al .X. S.A. din 19.09.2006, prezentând în anexa la notă un extras din minuta ședinței din data de 19.09.2006.

5. Cine reprezintă .X. S.A. în societatea .X.. La această întrebare reprezentanții societății au precizat că .X. S.A. a fost reprezentată în Comitetul Director al .X. de doi directori, respectiv .X. și .X., prezentând (anexat la nota explicativă) în acest sens un extras din minuta ședinței Comitetului Director al .X. S.A. din data de 18.12.2006.

6. Cine a luat decizia de vânzare a pachetului majoritar de părți sociale deținute de .X. S.A. în societatea .X.. Răspunsul a fost: Decizia privind vânzarea pachetului majoritar de părți sociale deținute de .X. S.A. în societatea .X. a fost luată de Directoratul .X. (fostă .X.), în data de 25.08.2010, prezentând în acest sens un extras din minuta ședinței în care s-a aprobat această Decizie.

7. Cui aparține decizia de numire a societății .X., în calitate de consultant pentru vânzarea societății .X.. Conform explicațiilor scrise date de reprezentanții societății, decizia de numire a consultantului .X. a aparținut societăților .X. S.A. și .X. (.X.), în calitate de acționari în .X.. Nu a fost prezentată o Decizie în acest sens astfel cum s-a solicitat prin nota explicativă.

8. Dacă .X. a avut un rol în negocierea contractului de vânzare a pachetului majoritar de părți sociale deținute de .X. S.A. în societatea .X.. Referitor la această întrebare, în nota explicativă reprezentanții societății au precizat că .X. în calitate de consultant a realizat activitățile prevăzute în contractul de consultanță și asistență în organizarea negocierilor cu potențialii cumpărători.

Față de răspunsul formulat, din analiza contractului de consultanță a rezultat că societatea .X. în calitate de consultant, participă și la negocierea cu potențialii cumpărători, reprezentând în acest proces interesele clientului (respectiv .X. S.A. și .X.).

9. Care sunt condițiile pentru care .X. nu a putut să cumpere pachetul majoritar de părți sociale, având în vedere că suma oferită de .X. a fost de .X. USD, iar suma cu care a fost vândută participația deținută de .X. S.A. (fostă .X.

S.A.) la .X., către .X. LTD a fost de .X. USD. La această întrebare reprezentanții societății au precizat că, urmarea analizei juridice efectuate cu privire la .X., .X. a identificat faptul că Actul Constitutiv al societății la .X. acordă o putere de decizie acționarului minoritar .X. mult mai mare comparativ cu așteptările sale, precum și faptul că obligațiile .X. față de .X., asumate prin Contractul de Investitor și Acționariat (încheiat la data de 25.09.2006), i-ar fi fost opozabile chiar și după ieșirea .X. din acționariatul .X..

Din analiza răspunsurilor formulate la nota explicativă, rezultă că:

- studiile au fost efectuate la comanda companiilor AG și respectiv .X. GmbH societăți afiliate .X. S.A (fostă .X.);

-nu s-a demonstrat dacă plata acestor studii a fost efectuată de .X. S.A. și nici dacă aceste servicii se găsesc refacturate de către AG și .X. GmbH, către .X. S.A.;

-în data de 25.07.2014 au fost solicitate pe e-mail clarificări cu privire la funcțiile deținute de persoanele: .X. și .X., numite să reprezinte interesele .X. S.A. în .X., având în vedere că .X. S.A. era acționarul majoritar, iar din extrasul minutei ședinței Comitetului Director al .X. S.A. din data de 18.12.2006, nu rezulta acest aspect. Conform răspunsului formulat pe e-mail, în data de 28.07.2014, cele 2 persoane propuse de către .X. S.A. spre a fi numite în calitate de directori ai .X. nu aveau calitatea de angajați ai companiei și nu ocupau funcții în cadrul companiei, .X. S.A.;

-din analiza contractului de consultanță, rezultă că societatea .X. în calitate consultant, participă și la negocieri cu potențialii cumpărători, reprezentând în acest proces interesele clientului (respectiv .X. S.A. și .X.). Contribuabilul nu a prezentat documente justificative în acest sens;

-.X. nu a putut să cumpere pachetul majoritar de părți sociale deoarece din analiza juridică efectuată cu privire la .X., acesta a constatat faptul că Actul Constitutiv al societății .X. acordă o putere de decizie acționarului minoritar .X. mult mai mare comparativ cu așteptările sale.

În concluzie, documentele prezentate și răspunsul formulat la nota explicativă, nu justifică faptul că tranzacția efectuată a fost în scopul realizării de venituri impozabile la .X. S.A. Pe cale de consecință, pierderea rezultată din vânzarea de părți sociale, în sumă de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

De asemenea, cheltuielile în sumă de .X. lei, efectuate cu consultantul .X., înregistrate în evidența contabilă a .X. SA, asociate tranzacției, nu se justifică a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile ale .X. SA, fapt pentru care sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

Sintetizând, din verificarea documentelor prezentate (studiul efectuat de CMS .X. LLP, studiul efectuat de către .X.) s-a constatat că deși acționarii AG (.X. Aktiengesellschaft) și .X. GmbH cunoșteau riscurile care rezultă din achiziția pachetului majoritar de 74,9% de părți sociale din compania .X. cu sediul în Cipru, totuși prin decizia ca investiția să fie efectuată de .X. S.A. toate riscurile au fost transferate societății .X. S.A. (fostă .X. S.A.).

În conformitate cu dispozițiile art.21 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă totală de .X. lei, reprezentând pierderea rezultată din vânzarea de părți sociale și cheltuieli de consultanță asociate tranzacției respective, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

3. În ceea ce privește tranzacțiile dintre entitățile afiliate, organele de inspecție fiscală au influențat profitul impozabil al societății pe perioada ianuarie 2009 – decembrie 2010, cu cheltuielile nedeductibile, respectiv veniturile estimate din analiza Dosarului prețurilor de transfer, astfel:

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei;
- venituri estimate în sumă de .X. lei.

Prin adresele nr..X./27.04.2011 si nr..X./26.07.2011 organele de inspectie fiscala au solicitat societatii intocmirea dosarului privind preturile de transfer pentru tranzactiile desfasurate de .X. SA cu toate persoanele afiliate pentru perioada 2009 - 2010.

Prin adresele nr..X./16.08.2011 si nr..X./06.09.2011 SC .X. SA a solicitat prelungirea termenului pentru punerea la dispozitie a dosarului preturilor de transfer cu o perioada egala cu cea stabilită initial.

SC .X. SA a depus dosarul preturilor de transfer pentru anul 2009 cu adresa nr..X./01.07.2011, inregistrata la registratura Directiei generale de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./01.07.2011, respectiv pentru anul 2010 cu adresa nr..X./28.11.2011.

Principalele categorii de bunuri produse și comercializate sunt: produse negre către .X. Bulgaria și .X., carburanți (benzină, motorină, kerosen) către .X. Bulgaria, .X. Serbia și ICS .X. Moldova SA, GPL către .X. Bulgaria și .X. Serbia, țiței către .X., păcură către .X., propilenă către .X. Deutschland GmbH.

A. Referitor la analiza tranzacțiilor de vânzare produse petroliere, conform informatiilor prezentate in cuprinsul dosarelor preturilor de transfer metodologia de determinare a preturilor pentru tranzacțiile cu partile afiliate/independente ia in considerare urmatoarele elemente:

- Pretul de baza/baza pretului - cotații internationale Platt's si ANSI;
- Diferentiale aplicate pentru a reflecta corecțiile impuse de piata aduse pretului de baza – diferentiale de logistica, calitate si piata/negocieri.

Principalul element avut in vedere la determinarea preturilor de vânzare a produselor petroliere este reprezentat de cotația internationala pentru produsele standard cele mai apropiate de cele ce fac obiectul tranzacției. Cotațiile internationale pentru marfurile tranzactionate in industriile de Petrol&Gaze sunt evaluate si publicate periodic de organizatii internationale independente ca Platts' sau Argus (denumite si vanzatori de informații privind pretul).

Incepand cu 1 ianuarie 2009, societatea a implementat o noua politica de preturi de transfer pentru definirea pretului de baza, respectiv introduce ideea de canale de vanzari, respectiv:

- „Oil CO-Business: vanzari de produse cu uleiuri minerale ale tertilor care sunt concurenti cu acces la propriile rafinarii;
- Activitati Comerciale (Commercial Business): impreuna cu activitatile pentru clienti, cuprind distributia de produse cu uleiuri minerale catre toti clientii .X., cu exceptia clientilor Export, ce beneficiaza de produse prin intermediul statiilor de alimentare;
- Activitati Retail (Retail Business): activitatile de la statiile de alimentare, cuprind vanzarea de carburanti prin intermediul acestora „Alt concept important introdus este „Pretul Competitiv la Nivelul Furnizarii” – CPSL care este pretul la care bunurile pot fi cumparate din surse de aprovizionare alternative.

Aceasta politica nu guverneaza mecanismul de fixare a pretului pentru tranzactiile cu produse negre (respectiv grupul de produse cu uleiuri minerale ce cuprinde bitumul, pacura grea si pacura usoara).

SC .X. SA stabileste preturile de vanzare pentru produsele sale, atat in cazul tranzactiilor cu parti afiliate cât si in cazul tranzactiilor cu entitati independente pornind, in general, de la cotatele internationale pentru produsele de baza (Platts – pentru titei si produse petrochimice/ANSI – pentru gaze), cu exceptia vanzarilor realizate catre afiliati prin canalul de distributie „Retail & Comercial,, (vanzari destinate revanzarii prin lantul de statii de distributie al cumparatorului) atunci cand are la baza in formarea pretului în baza conceptului de CPSL – Preț competitiv la nivel de furnizare, ce reprezinta pretul la care produsele pot fi achizitionate din surse alternative pe aceeasi piata la un anumit moment si la un anumit loc de livrare.

La aceste cotate internationale/CPSL se aplica anumite diferente pentru a cuantifica impactul elementelor logistice, de calitate si de piata/negocieri.

Argumentele teoretice avute la baza in stabilirea acestora sunt:

-Diferentialele logistice sunt estimate, prin bugetare, de catre departamentele specializate din cadrul SC .X. SA in baza calculelor interne si a raportarii la costurile interne efectiv suportate in perioadele precedente;

- Diferentialele de calitate reflecta ajustarile realizate de SC .X. SA fata de cotatele internationale care sunt publicate pentru „*produse de baza*” in vanzarile produselor sale care au caracteristici calitative superioare sau inferioare fata de produsul de baza luat ca referinta;

- Diferentialele de piata reprezinta ajustarea fata de cota internationala stabilita in functie de factorii specifici de piata si poate fi cuantificata prin diminuarea differentialului total cu ajustarile pentru costuri logistice și respectiv pentru diferente de calitate.

Pentru evaluarea conformitatii cu principiul valorii de piata a preturilor de transfer practicate in derularea tranzactiilor de vanzare de produse petroliere catre persoane afiliate nerezidente, in perioada 2009 – 2010, **societatea a aplicat metoda compararii preturilor (denumita in continuare „metoda CUP”)**, astfel:

- Comparare interna: prin comparare cu pretul practicat in relatiile cu entitati independente (acolo unde existau astfel de comparabile);

- Prin comparare cu Paritatea la export in .X. – reprezinta o valoare folosita intern de SC .X. SA provenind din tranzactii cu parti independente si fiind folosita ca si referinta pentru stabilirea preturilor folosite de SC .X. SA la vanzarea anumitor produse catre afiliati;

- Raportare la cotationile internationale - doar prin sustinerea cu argumente de ordin practic in unele cazuri și teoretic in altele a diferentialelor aplicate cotationilor internationale.

Din analiza tranzactiilor asa cum sunt prezentate in cuprinsul dosarelor preturilor de transfer organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

A. Referitor la vânzările de produse petroliere

a.1. Referitor la vanzarile de produse negre catre .X. Bulgaria si .X., în perioada analizata SC .X. SA a vandut către afiliate/independente produse negre constând în pacura grea (HFO), pacura usoara (LFO), bitum, Pmb, LSFO (amestec de HFO si LFO) care provin din productia proprie din rafinariile Petrobrazi sau Arpechim. Indiferent de conditia Incoterm utilizata conform clauzelor contractuale in relatiile cu partile afiliate (DAF .X./FCA Rafinarie .X.) societatea refactureaza costurile cu transportul de la propriile rafinarii la granita romano-bulgara.

In general tranzactiile cu produse petroliere negre au avut loc in urmatoarele conditii comerciale:

- Conditie livrare utilizata conform prevederilor contractuale:

- Entitati afiliate: FCA Rafinarie Arpechim/Fabrica Delta/Petrobrazi si DAF .X.;

- Entitati independente: FOB .X..

Baza de pret folosita in stabilirea pretului:

- Entitati afiliate: cotatie Platt's Fuel Oil 1 pct FOB Med High (media saptamanii anterioare datei livrarii)

- Entitati independente: media cotationilor medii publicate in Platt's European Market Scan sub FOB Med Italia aplicabila pentru rubrica pacura;

- +/- diferential fata de cotatia internationala conform prevederilor contractuale, menite sa cuantifice impactul elementelor logistice, de calitate si de piata (negocieri), atat in tranzactiile derulate cu entitatile afiliate, cat si în tranzactiile cu entitatile independente.

Pentru evaluarea conformitatii cu principiul valorii de piata a preturilor de transfer practicate in tranzactiile controlate, anterior mentionate, SC .X. SA a ales metoda CUP prin raportare la conceptul de „*Paritate la export in .X.*” determinat pentru produse petroliere negre. Astfel, pentru realizarea analizei comparative societatea calculeaza un pret estimat de vanzare prin portul .X. denumit „*Paritate la export in .X.*” care este de fapt un pret ajustat pentru a reflecta translatarea in pret FCA Rafinarie a pretului practicat cu entitatile independente, dupa cum urmeaza:

Cotatie internationala aferenta produsului tranzactionat + /- diferential fata de cotatia internationala conform contract - costuri in terminalul .X. - costuri transport = pret de vanzare in conditia FCA Rafinarie

Costurile in terminalul .X., precum si costurile de transport sunt costuri estimate, prin bugetare, de catre departamentele specializate din cadrul SC .X. SA in baza calculelor interne si a raportarii la costurile interne efectiv suportate in perioadele precedente (in acest sens, reprezentantii contribuabilului au prezentat facturi de transport emise de entitati independente).

Pentru clarificarea modalitatii de stabilire a „Paritatii la export in .X.” au fost solicitate informatii și documente justificative reprezentatilor societatii din care sa rezulte caracteristicile tranzactiilor luate in calcul pentru determinarea acestui pret estimat.

Urmarea solicitarii de completare a dosarelor de preturi de transfer, reprezentantii societatii au formulat un raspuns in cuprinsul caruia sunt prezentate situatii privind modalitatea efectiva de determinare a Paritatii la export in .X., precum și documente justificative (contracte, facturi, etc) din care sa rezulte caracteristicile tranzactiilor cu entitatile independente.

„*Paritatea la export in .X.*” reprezinta un pret estimat urmare ajustarii pretului efectiv aplicat în tranzactii independente pentru anumite volume, termene, porturi de livrare si conditii Incoterms prin diminuare cu valoarea estimata a costurilor inregistrate in portul .X. si a costurilor de transport.

Din analiza tranzactiilor necontrolate prezentate pentru sustinerea nivelului de piata al pretului de transfer utilizat in derularea tranzactiilor cu entitatile afiliate, respectiv analiza contractelor si facturilor prezentate în sustinerea metodei CUP, au rezultat urmatoarele:

Vanzarile via .X. au avut ca obiect un alt produs, din gama produselor negre, respectiv un amestec de HFO si LFO denumit LSFO;

Cantitatile vandute catre entitatile independente sunt considerabil mai mari;

Diferentialele aplicate conform clauzelor contractuale variaza dupa cum rezulta din tabelul prezentat la solicitarea organelor de inspectie fiscala fara a fi prezentata in cuprinsul dosarelor de preturi de transfer sau ulterior ca urmare a diverselor solicitari de completare, o modalitate de evaluare si determinare a acestor diferente;

De exemplu pentru livrarile catre .X. diferentialul aplicat in contractele cu entitatile independente este un diferential de calitate, stabilit in general in functie de nivelul densitatii, ca fiind + 6,25 USD/to pentru pacura cu densitate intre 970 - 975 sau +4,00 USD/to pentru pacura cu densitatea intre 975.1 – 990 in timp ce diferentialul aplicat in tranzactii cu .X. Bulgaria este datorat tot diferentei de calitate si este de +1,00 USD/to pentru pacura grea si +3,5 USD/to pentru pacura usoara;

Sunt prezentate doar argumente de ordin teoretic privind modalitatea de stabilire a naturii diferentialelor aplicate.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat că vanzarile de produse negre catre persoane afiliate nerezidente nu sunt justificate din perspectiva preturilor de transfer ca fiind realizate la nivel de piata întrucât exista

diferente între tranzacțiile controlate versus cele necontrolate care afectează nivelul pretului și pentru care nu pot fi efectuate ajustări pentru asigurarea comparabilității, după cum urmează:

- caracteristicile calitative ale produselor diferă după cum rezulta din fișa tehnică a produselor în cauză ;
- cantitatea produselor tranzacționate în relația cu partile afiliate (10.000 de tone/an – 14.000 tone/an) au fost considerabil mai mici decât cantitățile tranzacționate via .X. (20.119 tone/an/client – 160.061 tone/an/client);
- moneda de tranzacționare
- moneda de tranzacționare – euro în tranzacțiile controlate versus usd în tranzacțiile necontrolate;
- diferențialele aplicate în relație cu .X. Bulgaria sunt constante pentru întreaga perioadă verificată (+3,5 USD/to pentru HFO și +1,00 USD/to pentru LFO) în timp ce diferențialele aplicate vânzătorilor prin portul .X. diferă de la o lună la alta neexistând posibilitatea stabilirii unei reguli privind acest diferențial de calitate;
- termenii de plată prevăzuți în contract: cel târziu în 30 de zile de la data livrării
- .X. Bulgaria versus termenii de plată prevăzuți în contractele via .X., respectiv cel târziu în a 5 a zi sau a 10 zi de la data conștientării;
- tipul contractului: contract spot și la termen în relațiile cu afiliații versus contract cu vânzare la termen în relațiile cu entitățile independente;
- discounturile acordate.

a.2. Referitor la vânzările de carburanți (benzina, motorină și kerosen) – produse albe, către persoane afiliate .X. Bulgaria, .X. Serbia și ICS .X. Moldova SA, organele de inspecție fiscală au constatat că vânzările de produse petroliere albe către persoane afiliate nerezidente nu sunt justificate din perspectiva prețurilor de transfer ca fiind realizate la nivel de piață întrucât:

- pentru anumite vânzări de produse nu există tranzacții comparabile interne sau externe pentru a putea fi aplicată metoda CUP;
- pentru tranzacțiile pentru care au fost prezentate comparabile - există diferențe între tranzacțiile controlate versus cele necontrolate care afectează nivelul pretului și pentru care nu pot fi efectuate ajustări pentru asigurarea comparabilității, după cum urmează:
 - cantitatea produselor tranzacționate în relația cu partile afiliate a fost considerabil mai mică decât cantitatea tranzacționate via .X.
 - moneda de tranzacționare – euro în tranzacțiile controlate versus usd în tranzacțiile necontrolate;
 - termenii de plată prevăzuți în contract;
 - tipul contractului: contract spot și la termen în relațiile cu afiliații versus contract cu vânzare la termen în relațiile cu independenții
 - discounturile acordate;
 - chiar dacă baza prețului de vânzare către afiliați este o cotație internațională, diferențialele aplicate acestora în primul rând nu sunt comparabile în toate cazurile și acolo unde pot fi considerate similare nu se poate asigura o comparabilitate

deoarece acestea nu sunt justificate prin prezentarea modalitatii de determinare si evaluare concreta a acestora.

a.3. Referitor la vanzarile de GPL (Cargas, Top Aragas) catre .X. Bulgaria si .X. Serbia, din analiza tranzactiilor prezentate cu titlu de exemplu pentru argumentarea preturilor practicate au rezultat urmatoarele:

- categoria de GPL vanduta poate contine propan si butan in diferite proportii: 5% - 95%; 30% - 70%, 50% -50%;
- modalitatea de formare a pretului este specificata doar pe unele facturi in timp ce pe celelalte este prevazuta mentiunea „*media cotatei pentru luna.....*”
- diferentialele aplicate au ca unic argument „*conditiile pietei*”;
- în anumite luni nu au existat vanzari catre entitati independente/via .X.:
 - Top Aragaz: ianuarie, februarie, martie, iulie, septembrie, octombrie, noiembrie si decembrie;
 - Cargas: ianuarie, februarie, martie, aprilie, mai
- in cateva luni se poate observa ca media ponderata a pretului aplicat in tranzactiile cu entitatile afiliate este mai mica decat cea aplicata in tranzactiile cu entitatile independente, astfel că nu se poate aprecia că diferentialele negative mai mici aplicabile in tranzactiile cu afiliati sunt determinate pe baze economice solide, in linie cu nivelul pietei.

a.4. Referitor la vanzarile de titei catre .X., organele de inspectie fiscala au constatat, în urma analizarii datelor privind vanzarile catre .X. impreuna cu cele referitoare la vanzarile către clienti independenti/oferte de la entitati independente, că este evident faptul ca aceste tranzactii nu sunt comparabile, intrucat caracteristicile tranzactiilor sunt diferite, respectiv:

- cantitatea tranzactionata;
- perioada de timp in care a avut loc tranzactia;
- calitatea titeiului ;
- conditiile de livrare (FOB .X. in relatiile cu entitatea afiliata versus Ex-work in relatiile cu entitatile independente) ;
- termenii contractuali.
- pozitionarea diferita a clientilor in lantul de comercializare (.X. are calitatea de distribuitor in timp ce clientul independent este un rafinor local), astfel că pretul de transfer practicat nu este justificat din punct de vedere al principiului valorii de piata.

a.5. Referitor la vanzarile de pacura și de benzină catre .X., organele de inspectie fiscala au constatat că pretul de transfer practicat este justificat din punct de vedere al principiului valorii de piata.

a. 6. Referitor la vanzarile de propilena catre .X. Deutschland GmbH, în urma analizarii datelor privind vanzarile catre .X. Deutschland GmbH impreuna cu cele referitoare la vanzarile catre clienti independenti, organele de inspectie fiscala

au constatat că aceste tranzacții nu sunt comparabile, întrucât condițiile în care s-au derulat tranzacțiile sunt diferite:

-cantitatea tranzactionata;

-anul 2009: entitati afiliate aproximativ între 637 - 3.800 to/trimestru versus entitati independente aproximativ între 4.772 – 8.899 to/trimestru;

- anul 2010: entitati afiliate aproximativ între 15.000 – 20.000 tone/trimestru versus entitati independente aproximativ între 1.500 tone – 5.000 tone/trimestru;

- calitatea propilenei tranzactionate functie de puritate variaza între 75% - 95%;

- contractele la termen incheiate cu .X. Deutschland GmbH versus contracte spot cu entitatea independenta;

- termenii contractuali;

-conditii de plata: in avans pentru tranzactia comparabila necontrolata versus in 45 de zile de la livrării pentru tranzacții cu entitățile afiliate.

-conditii de livrare: pentru tranzacțiile comparabile necontrolate CPT Ramnicu Valcea versus tranzacțiile cu entitățile afiliate DDU Burghausen, drept pentru care s-a constatat că prețul de transfer practicat nu este justificat din punct de vedere al principiului valorii de piață.

Conform prevederilor Liniilor directoare privind prețurile de transfer pentru companii multinationale și administrații fiscale, emise de OECD analiza de comparabilitate presupune aplicarea principiului valorii de piață, respectiv compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor care au loc între companii independente. A fi comparabil presupune ca niciuna din diferențele constatate (dacă acestea există), între situațiile comparate, să nu afecteze substanțial condițiile supuse examinării în cadrul analizei sau să poată fi efectuate ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectul unor astfel de diferențe.

Conform Ghidului OECD, cei cinci factori care determină comparabilitatea sunt: caracteristicile bunurilor sau serviciilor, analiza funcțională, termenii contractuali, circumstanțele economice și strategiile de afaceri.

În ceea ce privește modalitatea de aplicare a metodei de comparare a prețurilor în legislația națională, în conformitate cu prevederile pct.25 „Metoda Comparării Prețurilor” din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal metoda comparării prețurilor poate fi folosită și este de încredere dacă produse identice sau substanțial similare sunt vândute în circumstanțe identice sau similare, atât în tranzacții controlate, cât și necontrolate.

Plecând și de la prevederile Liniilor directoare OECD, metoda CUP necesită un grad înalt de comparabilitate a produselor și a funcțiilor și cere ca diferențele privind caracteristicile produsului și circumstanțele de vânzare, fie să nu aibă niciun efect asupra prețului, fie să nu afecteze în mod semnificativ prețul, existând posibilitatea ajustării diferențelor constatate dacă e cazul și dacă acest lucru este posibil.

In concluzie, din analiza efectuata au rezultat urmatoarele aspecte in ceea ce priveste documentarea tranzactiilor cu partile afiliate:

- existenta de diferente intre caracteristicile produselor comparate;
- circumstantele de vanzare sunt diferite si au efect asupra preturilor, neexistand posibilitatea ajustarii acestora;
- inconsecventa in stabilirea diferentialelor aplicate;
- lipsa totala a tranzactiilor cu entitati independente pentru asigurarea comparabilitatii pentru anumite categorii de produse;
- lipsa tranzactiilor necontrolate care sa aibe caracteristici economice similare tranzactiilor controlate pentru anumite categorii de produse;
- diferentialele (calitate, logistica, piata) aplicate nu sunt justificate, in sensul ca nu este prezentata modalitatea efectiva de cuantificare si evaluare a acestora, in baza carora se poate stabili ca metoda CUP nu poate fi acceptata ca fiind cea mai adecvata metoda pentru demonstrarea respectarii principiului valorii de piata in cazul vanzarilor de produse petroliere.

In urma discutiilor avute, in plus fata de completarile anterior mentionate, **reprezentantii SC .X. SA au prezentat o analiza de comparabilitate efectuata pe baza metodei marjei nete pentru justificarea pretului practicat doar pentru tranzactiile de vanzare de produse petroliere de catre SC .X. SA catre .X. Bulgaria, .X. Serbia si .X. Moldova.** Aplicarea metodei marjei nete a fost realizata prin testarea profitabilitatii obtinute de catre .X. Bulgaria, .X. Serbia si .X. Moldova (in calitate de parte testata) in anii 2009 si 2010 si compararea acesteia cu un interval de piata ce reflecta profitabilitatea inregistrata de catre companii independente ce au acelasi profil functional cu partile testate, respectiv societati implicate in activitatea de comercializare de produse petroliere rafinate.

Cu toate ca, aceasta analiza a fost prezentata pentru a sustine aplicabilitatea metodei CUP si nivelul de piata al preturilor practicate de catre SC .X. SA in vanzarea de produse petroliere catre .X. Bulgaria, .X. Serbia și .X. Moldova urmare analizei efectuate asupra informatiilor prezentate (situatii financiare .X. Bulgaria, .X. Serbia, .X. Moldova, studiu de comparabilitate pentru activitatea pentru activitatea de Comercializare de produse petroliere) a rezultat că **preturile practicate nu respecta nivelul de piata. Aceasta constatare este sustinuta de faptul ca profitabilitatea partilor testate nu se incadreaza in intervalul de piata**, in sensul ca profitabilitatea partilor testate depaseste cuartila superioara, astfel:

- .X. Serbia pentru anul 2009 si 2010;
- .X. Bulgaria pentru anul 2010;
- .X. Moldova pentru anul 2009.

Ajustarea tranzactiilor de vanzare de produse petroliere catre .X. Bulgaria, .X. Serbia si ICS .X. Moldova

Din verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala cu privire la analiza economica prezentata de societate in completarile aduse dosarelor preturilor de transfer au fost constatate deficiente in sensul ca indicatorul de

profitabilitate calculat pentru activitatea .X. Bulgaria, .X. Serbia si ICS .X. Moldova a fost determinata eronat.

Din situatia prezentata indicatorul de comparabilitate utilizat a fost rata rentabilitatii vanzarilor, acesta fiind determinat ca raport intre rezultatul din exploatare si veniturile din vanzari.

Societatea a analizat masura in care marja de profit obtinuta de .X. Bulgaria, .X. Serbia si ICS .X. Moldova in anul 2009 si 2010 este rezonabila prin prisma principiilor preturilor de transfer.

Ca principiu de lucru, indicatorul de profitabilitatea a fost determinat pentru intreaga activitate a partilor testate, acesta inregistrand urmatoarele valori:

- .X. Bulgaria: 2,42% in 2009 si 2,57% in 2010;
- .X. Serbia: 4,80% in 2009 si 4,27% in 2010;
- ICS .X. Moldova: 3,94% in 2009 si -1,54% in 2010.

Avand in vedere ca SC .X. SA nu este unicul furnizor pentru niciuna din cele trei parti afiliate pentru a calcula marja neta de vanzare pentru fiecare dintre cele trei parti afiliate este necesara **segmentarea contului de profit si pierdere al acestora pentru a putea fi determinat un indicator de profitabilitate relevant pentru activitatea de revanzare a produselor achizitionate de la SC .X. SA.**

Astfel s-a constatat ca determinarea acestui indicator nu a fost corect realizata intrucat nu reflecta profitabilitatea activitatii de revanzare a produselor petroliere achizitionate de la .X..

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca realizarea analizei comparative pentru perioada 2009 – 2010, pe baza indicatorului de profitabilitate calculat doar pentru tranzactiile de vanzare de produse petroliere este mult mai relevanta pentru realizarea analizei preturilor de transfer practicate intre SC .X. SA si entitatile sale afiliate

Drept urmare, pentru determinarea corecta a indicatorului de profitabilitate pentru cele trei parti afiliate organele de inspectie fiscala au procedat la excluderea veniturilor din exploatare si a cheltuielilor de exploatare care nu sunt aferente activitatii de revanzare de produse petroliere.

In conformitate cu aceste aspecte pentru cele trei entitati afiliate supuse analizei de comparabilitate au fost determinate urmatoarele marje de profitabilitate ce reflecta activitatea de revanzare de produse petroliere pentru perioada analizata:

- anul 2009 :.X. Bulgaria - marja neta 6,53%, .X. Serbia – marja neta 3,85% si ICS .X. Moldova –marja neta 3,76%;
- anul 2010: .X. Bulgaria - marja neta 5,73%, .X. Serbia – marja neta 3,42% si ICS .X. Moldova –marja neta -1,23%.

S-a procedat la folosirea marjelor individuale calculate pentru fiecare entitate afiliata din cele trei si compararea acestora cu intervalul dintre quartile obtinut pentru perioada 2009-2010, rezultatele analizei fiind prezentate in cele ce urmeaza:

anul 2009 - Intervalul dintre quartile : [1,08% - 2,47%]

- .X. Bulgaria – marja neta 6,50%

- .X. Serbia – marja neta 3,85%
- ICS .X. Moldova – marja neta 3,76%
- anul 2010 – Intervalul dintre quartile : [1,08% - 2,47%]
- .X. Bulgaria – marja neta 5,71%
- .X. Serbia – marja neta 3,42%
- ICS .X. Moldova – marja neta -1,23%.

de unde reiese că marja de profit obtinuta de .X. Bulgaria, .X. Serbia si ICS .X. Moldova in anul 2009 si .X. Bulgaria si .X. Serbia in anul 2010 din activitatea de revanzare de produse petroliere rafinate nu se incadreaza în intervalul intercuartilar, excedând quartilele superioare.

Ca urmare, s-a constatat că se impune efectuarea de ajustari in ceea ce priveste veniturile inregistrate de SC .X. SA din vanzarea de produse petroliere catre cele 3 entitati afiliate in anii 2009 si 2010.

Astfel, valoarea Ratei de rentabilitate a vanzarilor - stabilita la nivel de mediana pentru perioada 2009 -2010 – a fost utilizata in vederea ajustarii veniturilor realizate din vanzarile de produse petroliere catre .X. Bulgaria, .X. Serbia si ICS .X. Moldova avand la baza corespondenta acestora cu cheltuielile inregistrate de entitatile beneficiare, asa incat aceste cheltuieli si venituri sa fie la nivel corespunzator preturilor de piata.

Efectul ajustarilor s-a concretizat in stabilirea unor **venituri suplimentare imposabile in suma totala de .X. lei**, repartizate astfel:

- aferente anului 2009: .X. lei
- aferente anului 2010: .X. lei.

Estimarea veniturilor pentru tranzactiile de vanzare de produse petroliere catre .X. si .X. Deutschland,

Pentru vanzarile de propilena catre .X. Deutschland si vanzarile de titei catre .X., societatea nu a adus completari suplimentare care sa sustina posibilitatea aplicarii metodei CUP si nicio alta analiza de comparabilitate care sa sustina nivelul de piata al preturilor de transfer practicate.

Avand in vedere prevederile art.2 din OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, constatările referitoare la vânzările de produse petroliere, precum si faptul ca in ceea ce priveste clarificarile solicitate, in nenumarate randuri prin adrese transmise in format letric sau electronic, cu privire la modalitatea de stabilire a diferentialelor singurul raspuns primit de la reprezentantii societatii a fost „ *valoarea differentialului a fost determinata de catre .X. in linie cu practica departamentelor comerciale din .X. si in urma negocierii cu clientii parti afiliate respectiv parti independente*”, fara a se prezenta concret modalitatea in care acestea sunt stabilite, organele de inspectie fiscala au constatat că dosarul preturilor de transfer este incomplet și, in consecinta, conform art.3 alin.(1) din OPANAF nr.222/2008 acest fapt „...*reprezinta efectuarea de tranzactii cu persoane afiliate fara justificarea cuantumului preturilor de transfer practicate.*”

Astfel, în temeiul prevederilor alin.(2) și (3) ale art.3 din OPANAF nr.222/2008 organele de inspecție fiscală „*vor estima cuantumul preturilor de transfer. Estimarea prevazuta la alin.(2) va fi efectuata prin procedura prezentata in anexa nr.3*”

În acest scop, în conformitate cu legislația internă în domeniul preturilor de transfer și ale Liniilor directoare OECD, s-a constatat că este necesară analiza gradului de aplicabilitate a metodelor de pret de transfer.

Astfel, în temeiul prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările coroborate cu pct.28, pct.32 și pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, selectarea metodei de pret de transfer trebuie să pornească de la următoarele premise:

- a) Disponibilitatea și acuratețea datelor;
- b) Posibilitatea practică a efectuării unei comparabilități între tranzacțiile controlate și cele necontrolate drept pentru care echipa de inspecție fiscală stabilește că aplicarea metodei marjei nete este cea mai adecvată pentru verificarea conformității cu principiul valorii de piață a acestor tranzacții derulate de .X. cu partile afiliate.

Conform prevederilor pct.29 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, metoda marjei nete este preferată întrucât analiza se face pe activitate globală, cum ar fi pe activitatea de producție (sau pe activitatea distribuție) și nu necesită un grad foarte mare de comparabilitate a funcțiilor, riscurilor asumate. De asemenea, nu contează modul în care fiecare societate comercială a calculat costurile de producție.

În cazul de față, din evidența contabilă a societății se cunoaște împărțirea activității .X. în 4 segmente de activitate:

- Extracție și Producție (E&P);
- Rafinare și Marketing (.X.);
- Gaz și Energie (G&P);
- Sediul și altele.

Pentru clarificarea modalității de funcționare a societății prin intermediul acestor segmente au fost solicitate informații reprezentativelor societății, iar prin răspunsul formulat se precizează „Segmentele de operare sunt administrate în mod independent, întrucât fiecare din ele reprezintă o unitate strategică având produse și piețe diferite. Între toate aceste segmente există interacțiuni, respectiv operațiuni de transfer de produse și servicii, acestea efectuându-se la prețuri agreeate intern și bazate pe valori de piață pentru a reflecta cât mai corect la nivel de segment rezultatele operaționale ale acestora”.

În conformitate cu „*Principiile, politicile și metodele contabile*” aplicate de către SC .X. SA „*Societatea are activități integrate verticale și prezintă următoarele segmente raportabile: Extracție și Producție, Rafinare și Marketing, Gaz și*

Energie, Sediu si altele. Valorizarea transferului intre segmente se bazeaza pe preturile de piata pentru diferitele tipuri de produse transferate. In consecinta profitul inainte de dobanda si impozitul pe profit prezentat [...] reflecta rezultatele fiecarui segment [...].”

Pentru reflectarea rezultatelor fiecarui segment de activitate SC .X. SA intocmeste balante de verificare pentru cele 3 activitati principale, respectiv Extractie si Productie, Rafinare si Marketing si Gaze si Energie.

În baza prevederilor pct.29 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea metodei marjei nete în vederea testarii conformitatii cu principiul valorii de piata, astfel:

In conformitate cu aliniatul 3.26 al Liniilor directoare OECD la aplicarea metodei marjei nete pot fi utilizate tranzactii interne sau externe independente pentru a determina conformitate cu principiul valorii de piata a tranzactiei analizate. Totusi, doar una din cele doua entitati afiliate pot fi evaluate prin aceasta metoda.

In vederea analizarii conformitatii tranzactiilor realizate cu persoanele afiliate cu principiul valorii de piata a fost analizata profitabilitatea determinata de SC .X. SA pentru segmentul de activitate Rafinare si Marketing.

In acest sens a fost realizata o analiza de comparabilitate tinand cont de prevederile Liniilor directoare privind preturile de transfer pentru companii multinationale si administratii fiscale, emise de OECD prin intocmirea unui studiu de comparabilitate, pentru activitatea de Rafinare si Marketing, cu scopul de a indentifica un esantion de companii comparabile independente pentru a determina valoarea de piata a rezultatelor obtinute din realizarea acestei activitati.

Sursa de date utilizata pentru realizarea studiilor de comparabilitate este reprezentata de baza de date ORBIS.

In perioada analizata SC .X. SA a inregistrat urmatoarele venituri si cheltuieli de exploatare pentru activitatea de rafinare si marketing:

- Anul 2009:

- Total venituri: .X. lei.
- Total cheltuieli: .X. lei.

- Anul 2010:

- Total venituri: .X. lei.
- Total cheltuieli: .X. lei.

Conform prevederilor din Liniile directoare OECD alegerea unui indicator financiar depinde:

- de masura in care este probabil ca acesta sa conduca la o estimare pertinenta a rezultatelor pe care compania testata le-ar fi inregistrat intr-o tranzactie cu o entitate independenta;
- de natura activitatilor desfasurate de compania testata ;
- de acuratatea datelor disponibile.

Indicatorul de eficienta economica utilizat in aceasta analiza comparativa este marja neta (marja aplicata la costurile de exploatare) ce exprima profitabilitatea unei companii prin raportare la valoarea costurilor inregistrate. Acest indicator de profitabilitate a fost selectat intrucat reflecta cu acuratete profitabilitatea unei companii implicate in activitati de productie.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au ales NCP (Net Cost Plus) sau costul net plus marja de profit (profit operational impartit la (costul cu marfurile vandute + marja de profit)) care este matematic echivalent cu (marja de profit impartita la (1 - marja de profit)) ca si indicator de profit pentru aplicare marjei nete.

$$\begin{aligned} \text{NCP} &= \frac{\text{Profit operațional}}{\text{Costul productiei vandute} + \text{costuri operationale}} \\ &= \frac{\text{Marja operationala}}{1 - \text{Marja operationala}} \end{aligned}$$

Marja operationala (OM) se calculeaza dupa urmatoarea formula:

$$\text{OM} = \frac{\text{Profitul Operațional}}{\text{Venituri din vanzari}}$$

Avand in vedere cele de mai sus a fost determinat NCP aferent activitatii de Rafinare si Marketing pentru anul 2009 si 2010, acesta inregistrand urmatoarele valori:

- Anul 2009: - 7,75%;
- Anul 2010: -1,30%.

Pentru efectuarea analizei comparative, organele de inspectie au parcurs urmatoarele etape:

In elaborarea analizei comparative s-a procedat la cautarea de companii independente care realizeaza activități comparabile. In conformitate cu legislatia romaneasca, respectiv prevederile art.2 alin.(5) din OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, cautarea a fost realizata intai la nivel local și apoi european. Intrucat nu au fost identificate suficiente companii comparabile nici la nivel local si nici la nivelul Uniunii europene, cautarea a fost extinsa la nivel international. Procesul de cautare a implicat examinarea companiilor din baza de date Orbis, in vederea:

- indentificarii unor companii comparabile independente, dupa un set prestabilit de criterii;
- eliminarea companiilor necorespunzatoare;
- selectarea companiilor potrivite ca referinta pentru comparabilitate.

In acest sens, s-a realizat o strategie de cautare a unui set preliminar de societati potential comparabile prin utilizarea bazei de date ORBIS, folosind urmatoarele criterii:

- Codul activitatilor – NACE Rev 2 : 1920 - Fabricarea produselor obtinute din prelucrarea titeiului;
- Independenta: societati independente conform definitiei prevazute de legislatia in vigoare;
- Criteriu geografic: international

- Tipul de situatii financiare: companii cu situatii financiare neconsolidate;
- Numarul subsidiarelor: societatile nu trebuie sa aiba filiale;
- Criterii financiare: entitati care au date financiare pentru anii 2009 si 2010.

In urma interogarii bazei de date ORBIS au fost obtinute 65 de societati potential comparabile. Urmare aplicarii unor **filtre cantitative** (informatii financiare insuficiente, companii care au suferit pierderi etc.) **si calitative** (descrierea activitatii din ORBIS si de pe internet) au ramas 6 societati comparabile.

Atat Liniile directoare OECD, cat si legislatia nationala recomanda calcularea si aplicarea intervalului de piata pentru a creste fiabilitatea analizei de comparabilitate. In conformitate cu legislatia nationala intervalul de piata este definit ca fiind intervalul situat intre quartila inferioara si quartila superioara.

In principiu analiza ar trebui realizata pe date anuale. Conform Liniilor directoare OECD, capitolul III – Analiza de comparabilitate, sectiunea B 5, paragraful 3.75, analiza pe date multianuale nu este o cerinta obligatorie, insa se recomanda utilizarea datelor multianuale in situatiile in care se constata existenta de contracte pe termen lung.

Avand in vedere faptul ca SC .X. SA in desfasurarea activitatii incheie contracte pe termen lung si luand in considerare prevederile mentioante, intervalul de piata a fost determinat avand la baza date multianuale, respectiv pe baza marjelor de profit existente in baza de date ORBIS pentru societatile comparabile pentru anii 2009 si 2010.

Astfel, intervalul de piata determinat este cuprins intre 3,64% (cuartila inferioara) si 7,68% (cuartila superioara), cu mediana de 6,72 %.

Avand in vedere aceste considerente, organele de inspectie fiscala au procedat la folosirea marjei nete determinate pentru activitatea de Rafinare si Marketing si compararea acesteia cu intervalul intercuartilor obtinut, rezultatele analizei fiind:

- Anul 2009:

- Interval intercuartilor: [3,64% - 7,68%], cu mediana de 6,72%;
- Marja neta segment Rafinare si Marketing = - 7,75%.

- Anul 2010:

- Interval intercuartilor: [3,64% - 7,68%], cu mediana de 6,72%;
- Marja neta segment Rafinare si Marketing = -1,30%.

Marja neta de profit obtinuta de SC .X. SA din activitatea de Rafinare si Marketing pentru perioada 2009 - 2010 nu se incadreaza in intervalul de piata, situandu-se sub quartila inferioara. Prin urmare, organele de inspectie fiscala au considerat ca se impune efectuarea de ajustari in ceea ce priveste anii 2009 si 2010 pentru activitatea de Rafinare si Marketing.

Astfel, valoarea NCP - stabilit la nivel de mediana - a fost utilizat in vederea ajustarii veniturilor inregistrate de SC .X. SA din activitatea de Rafinare si Marketing derulata cu entitatile afiliate asa incat aceste venituri sa fie la nivel corespunzator preturilor de piata, dupa cum urmeaza:

In anul 2009 veniturile de exploatare din vanzari de produse petroliere catre .X. Deutschland au fost în valoare de .X. lei, acestea reprezentand 1,25% din veniturile de exploatare totale inregistrate la nivelul segmentului de activitate.

Cheltuieli aferente veniturilor din vanzari catre afiliati: .X. lei

Valoare NCP (6,72%): .X. lei

= Total venituri conform control: .X. lei

Total venituri conform societate: .X. lei.

= **Venituri stabilite suplimentar conform control: .X. lei**

In anul 2010 veniturile de exploatare din vanzari de produse petroliere catre .X. si .X. Deutschland au fost in valoare de .X. lei, acestea reprezentand 3,37% din veniturile de exploatare totale inregistrate la nivelul segmentului de activitate.

Cheltuieli aferente veniturilor din vanzari catre afiliati: .X. lei

Valoare NCP (6,72%): .X. lei

= Total venituri conform control: .X. lei

Total venituri conform societate: .X. lei.

= **Venituri stabilite suplimentar conform control: .X. lei**

Veniturile stabilite suplimentar pentru anul 2010 in suma totala de .X. lei sunt impartite dupa cum urmeaza:

- Aferente tranzactiilor cu .X. : .X. lei

- Aferente tranzactiilor cu .X. Deutschland: .X. lei.

În ceea ce priveste determinarea valorii cheltuielilor aferente veniturilor din tranzactiile cu afiliatii, acestea au fost determinate prin inmultirea cheltuielilor de exploatare cu procentul vanzarilor către afiliati in total vanzari inregistrate pe segmentul de Rafinare si Marketing.

Efectul ajustarilor operate in conditiile aratate se concretizeaza în stabilirea unor venituri suplimentare in suma de .X. lei.

Recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru anii supusi ajustarilor in baza prevederilor art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

B. Analiza tranzactiilor de achizitii de produse petroliere de la entități afiliate

Referitor la achizițiile de combustibili de la .X. .X. (Super 100, Eurosuper 95, Diesel 10 ppm, SADK), s-a constatat că pretul final are la baza urmatoarele elemente:

- media cotațiilor Platt's High pentru produsul de baza pentru 2 saptamani
- plus (+) cheltuieli transport
- plus (+) taxa inchiriere cisterna
- plus (+) prima fixa.

Achizițiile de combustibili de la .X. .X. sunt vandute de SC .X. SA in lantul sau de retail de statii de alimentare catre entitati independente.

Pentru sustinerea preturilor de transfer practicate in cazul acestor tranzactii de achizitii de combustibili societatea a utilizat metoda CUP, aplicarea acestei

metodei nefiind realizata propriu-zis prin raportare la tranzactii comparabile independente (mentionandu-se in cuprinsul dosarului preturilor de transfer ca nu exista comparabile interne), societatea prezentand doar urmatoarele argumente:

- CUP este reprezentat de Platt's (respectiv pretul aplicat in tranzactiile independente, in anumite volume, termene, port, livrare si conditii Incoterms) ;
- Diferentialele aplicate acestui CUP sunt evaluate pe argumente economice solide, respectiv:

- Taxele de logistica (respectiv taxele de transport si de inchiriere RTC) sunt determinate in functie de cotatele transportatorilor independenti;

- Adaosurile fixe acopera diferentele de calitate si pozitie pe piata a produselor premium tranzactionate. In plus, aceste adaosuri sunt stabilite de producator/rafinarie in functie si de costurile de productie/proces/aditivi/materii prime etc. utilizate la fabricarea produselor premium, putand diferi de la un producator la altul mai ales daca se afla in tari diferite si au resurse de livrare si sau tehnologie diferite.

Prin adresa de completare a dosarelor preturilor de transfer nr..X./18.05.2012 au fost solicitate documente (facturi de achizitie, facturi de transport, facturi de chirie, contracte, documente avute in vedere la stabilirea adaosului fix, etc.) in vederea sustinerii argumentelor prezentate.

Urmare analizei efectuate asupra informatiilor prezentate in completarea dosarelor preturilor de transfer la pct.11 din adresa nr..X./16.07.2012, organele de inspectie fiscala au constatat că pentru aceasta tranzactie SC .X. SA nu a demonstrat nivelul de piata al preturilor de transfer datorita faptului ca nu a putut fi efectuata o comparare interna a preturilor intrucat nu au fost prezentate exemple de tranzactii comparabile interne.

Ulterior, prin adresa nr..X./19.09.2014 au fost prezentate documente (facturi, situatii centralizatoare etc.) referitoare la tranzactii de vanzare de produse petroliere realizate de catre .X. .X. catre entitati independente.

In urma analizei efectuate asupra acestor tranzactii necontrolate, prezentate pentru sustinerea preturilor transfer practicate, au rezultat urmatoarele:

- au fost prezentate tranzactii necontrolate doar pentru un singur produs din cele 4 produse petroliere ce sunt supuse analizei, respectiv pentru SADK;
- au fost prezentate 3 exemple de facturi pentru luna decembrie 2009 in timp ce tranzactiile controlate au avut loc pe parcursul anului 2009 si 2010;
- conditiile de transport practicate in relatiile cu entitatile independente difera: DDU in relatiile controlate versus EXW pentru tranzactiile necontrolate.

Aceste informatii prezentate s-au dovedit a fi insuficiente pentru a putea stabili daca tranzactiile de achizitii de produse petroliere au fost realizate la nivel de piata intrucat nu sunt prezentate tranzactii comparabile pentru toate produsele si acolo unde au fost prezentate exista diferente intre caracteristicile tranzactiilor supuse analizei.

Ulterior, ca urmare a discutiilor purtate, prin e-mail transmis in data de 17.12.2014, au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscală documente

suplimentare in vederea completarii analizei comparative realizate pentru achizitiile de produse petroliere de la .X. .X..

Din analiza acestor documente suport (exemple de facturi, calculatii de pret, situatii centralizatoare etc.) prezentate in sustinerea preturilor de transfer practicate in cadrul tranzactiilor testate au rezultat urmatoarele:

- modalitatea de calcul a pretului de vanzare de produse petroliere catre entitati independente si catre afiliati are la baza aceleasi elemente, respectiv cotation internationala plus differential, insa difera quantumul differentialului aplicat neexistand posibilitatea practica de a efectua ajustari corespunzatoare pentru asigurarea comparabilitatii;
- o parte din facturile prezentate (7 facturi din 12) sunt aferente vanzarilor realizate de .X. .X. in cadrul grupului, respectiv catre .X. Ungaria si .X. Slovacia, aceste tranzactii fiind in fapt tranzactii controlate drept pentru care este irelevanta prezentarea acestora pentru sustinerea aplicarii metodei CUP;
- nu sunt prezentati termenii contractuali ce guverneaza relatiile comerciale cu entitatile independente.

Avand in vedere aceste considerente, organele de inspectie fiscala au constatat că se impune efectuarea de ajustari în sensul neacceptarii ca si baza de cost a adaosurilor fixe aplicate in cadrul tranzactiilor controlate de achizitii de benzina si motorina de la .X. .X..

Efectul ajustarilor operate in conditiile aratate se concretizeaza în stabilirea unor **cheltuieli nedeductibile in suma totala de .X. lei**, recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru anii supusi ajustarilor in baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

C. Tranzactii de servicii de care a beneficiat SC .X. SA

Referitor la serviciile de management si de detasare de personal, s-a constatat că în ceea ce priveste serviciile intra-grup, SC .X. SA și-a continuat relatia contractuala cu mai multe companii din cadrul grupului pe baza clauzelor din contractele incheiate incepand cu sfarsitul anului 2004, beneficiind de urmatoarele tipuri de servicii:

- Servicii de management;
- Servicii de decontare a cheltuielilor de detasare de personal;
- Furnizare de personal.

De regula costurile cu serviciile mentionate au fost facturate la nivel de cost. Totusi, pentru urmatoarele servicii de furnizare de personal si pentru servicii de management, la costurile efective inregistrate de prestatori s-au aplicat si facturat marje de profit, astfel:

Anul 2009:

- 10% pentru serviciile de furnizare de personal prestate de .X. Bulgaria;
- 3% pentru servicii de decontare a cheltuielilor de detasare de personal de catre .X. Serbia;

- 22% pentru servicii de decontare a cheltuielilor de detasare de personal de catre .X. Exploaration and Production Limited (denumit in continuare „.X.”).

Anul 2010:

- 10% pentru serviciile de furnizare de personal prestate de .X. Bulgaria;

- 22% pentru servicii de decontare a cheltuielilor de detasare de personal de catre .X.;

- 10 % pentru serviciile de consultanta prestate de .X. AG, .X., .X. .X., .X., .X. .X..

In ceea ce priveste onorariile facturate pentru serviciile prestate de entitatile afiliate, acestea au avut la baza urmatoarele elemente de cost:

a) Pentru serviciile facturate la nivel de cost: salarii, bonusuri, impozitele, taxele sau contributiile aferente; beneficiile acordate conform contractelor colective sau schemelor companiei; bilete de avion pentru calatoriile in tara de domiciliu si ale vizitatorilor, cheltuieli de deplasare; calatorii de afaceri; indemnizatii de intretinere pentru fiecare contract de detasare pentru fiecare angajat detasat; indemnizatii de haine pentru fiecare contract de detasare pentru fiecare angajat detasat; costurile cu tertii suportate in legatura cu calcularea impozitelor în Romania si plata impozitelor in numele angajatilor detasati; costuri cu cheltuieli pentru autoturisme de serviciu si cazare.

b) Pentru serviciile facturate cu marja, in baza de cost au fost cuprinse: salarii si alte cheltuieli aferente personalului; impozite pe venit datorate (daca nu au fost suportate direct de catre beneficiar); cheltuieli de relocare suportate de furnizorul de personal; costuri cu locuinta, cheltuieli pentru utilitati; costurile transportului local, cheltuieli cu deplasarile in interes de serviciu, diurnele sau alte indemnizatii platite de compania de domiciliu catre sau in numele personalului detasat cu conditia ca aceste costuri sa nu fi fost suportate direct de compania gazda.

Pentru acele societati din grupul .X. care aplica o marja de profit pentru serviciile prestate, SC .X. SA a ales ca metoda de justificarea a preturilor de transfer **metoda cost plus** la nivelul rezultatului de exploatare/TNMM fiind considerata de societate cea mai adecvata pentru analiza rezonabilitatii preturilor de transfer.

Din verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala cu privire la aceasta analiza economica prezentata de societate in dosarul preturilor de transfer **au fost constatate deficiente in realizarea analizei comparative realizata pentru justificarea preturilor de transfer aplicate de prestatorii de servicii din grupul .X., dupa cum urmeaza:**

1. Modul de calcul a indicatorului de profitabilitatea aferent serviciilor prestate de furnizorii de servicii afiliati.

Din situatia prezentata in dosarul preturilor de transfer (pagina 99 pentru anul 2009 și pagina 171 pentru anul 2010), urmatoarele societati din grupul .X., respectiv:

- .X. Bulgaria, .X. Serbia si .X. – pentru anul 2009;

- .X. Bulgaria, .X., .X. AG, .X., .X. .X., .X., .X. .X. –pentru anul 2010, au aplicat o marja asupra costurilor efective ale furnizorului de servicii pentru serviciile prestate, astfel:

- 10% pentru serviciile prestate de catre .X. Bulgaria, .X. AG, .X., .X. .X., .X., .X. .X.;

- 3% pentru serviciile prestate de catre .X. Serbia;

- 22% pentru personalul repartizat de .X..

In dosarul preturilor de transfer intocmit, societatea a analizat masura in care marja de profit obtinuta de furnizorii de servicii din tranzactia controlata este rezonabila prin prisma principiilor preturilor de transfer.

Ca principiu de lucru, societatea a determinat marja bruta medie aplicata de catre companiile din grupul .X. care au avut calitatea de prestatori, atat in anul 2009 cat si in anul 2010, concluzionand ca aceasta s-a ridicat la 7,88 % in 2009, respectiv la 10,71% in 2010 pe care a comparat-o cu intervalul intercuartilar determinat pe baza indicatorilor de profitabilitate a societatilor comparabile identificate pentru perioada 2007 – 2009.

Din analiza modului de efectuare a analizei comparabile pentru perioada analizata **s-a constatat ca aceasta nu a fost corect realizata intrucat a fost comparata o marja bruta medie, determinata pe baza marjelor individuale aplicate de entitatile afiliate in desfasurarea tranzactiilor cu SC .X. SA si nu marjele individuale aplicate pentru fiecare tranzactie.**

In sustinerea celor constatate se mentioneaza:

- tranzactiile controlate ce au avut loc intre SC .X. SA si entitatile sale afiliate reprezinta servicii similare, drept pentru care nu pot fi considerate tranzactii la pachet (acestea fiind in general tranzactii complexe care nu pot fi evaluate separate);

- la pct.3.9 din Ghidul OECD pentru Preturile de transfer se precizeaza ca *“ideal pentru a se ajunge la cea mai precisa aproximare a valorii corecte de piata, principiul lungimii de brat ar trebui să se aplice tranzactie cu tranzactie”*.

Astfel, aceste tranzactii controlate trebuie evaluate separat pentru a putea asigura o analiza fezabila din prisma preturilor de transfer.

2. Modul de stabilire a intervalului intercuartilar pentru societatile comparabile

In cuprinsul dosarului preturilor de transfer intocmit, societatea a analizat masura in care marja de profit obtinuta de furnizorii de servicii din tranzactia controlata este rezonabila prin prisma principiilor preturilor de transfer.

Ca principiu de lucru, societatea a determinat marja bruta medie aplicata de catre companiile prestatoare de servicii din grupul .X. in anul 2009 si in anul 2010, concluzionand ca aceasta s-a ridicat la 7,88 % in 2009, respectiv la 10,71% in 2010 pe care a comparat-o cu intervalul intercuartilar determinat pe baza indicatorilor de profitabilitate a societatilor comparabile identificate.

Pentru verificarea respectarii principiului preturilor de transfer, societatea a identificat pentru perioada 2007 – 2009 un numar de 15 societati comparabile, care sa realizeze un tip de activitate similara.

Astfel, SC .X. SA a determinat intervalul intercuartilar avand in vedere urmatoarele:

- pentru anul 2009: SC .X. SA a realizat analiza comparativa prin comparare cu intervalul dintre quartile obtinut pentru cele 15 companii comparabile pentru perioada 2007 – 2009 ce este cuprins intre 4,00% și 12,95% cu o mediana de 9,49%.

- pentru anul 2010: .X. a realizat analiza comparativa prin comparare cu intervalul dintre quartile obtinut pentru cele 15 companii comparabile pentru anul 2009 ce este cuprins intre 3,10% si 14,14% cu o mediana de 8,28%.

Din analiza modului de determinare a intervalului intercuartilar si implicit a medianei acestuia pentru perioada analizata s-a constatat ca acesta nu a fost corect stabilit astfel incat sa poata oferi un domeniu de valori ce reflecta nivelul de piata al serviciilor analizate pentru anul 2009 si 2010.

La punctele 3.75 – 3.79 din Ghidul de preturi de transfer pentru companii multinationale si administratii fiscale se precizeaza ca analiza ar trebui realizata pe date anuale, scopul realizarii de analize multianuale fiind de a stabili daca rezultatul unui anumit an este influentat de factori anormali, cu caracter provizoriu (ex: fluctuatii ale cursului de schimb valutar cauzat de instabilitate politica), o astfel de abordare fiind oportuna în situatiile in care se genereaza o valoare adaugata analizei de comparabilitate.

Astfel, pentru o mai mare siguranta a rezultatelor analizei, se foloseste intervalul intercuartilar stabilit in baza indicatorului NCP calculat pentru fiecare societate comparabila identificata. In general, teoria statistica sugereaza ca populatia rezultatelor pentru un anumit indicator va avea o distributie normala in jurul medianei. Rezultatele care se situeaza mai sus sau mai jos de medie sunt in general la fel de reprezentative ca si valoarea medianei. De aceea, intervalul intercuartilar se stabileste intre quartila inferioara si cea superioara, eliminanduse extremitatile pentru ca exista riscul ca acestea sa fie rezultatul unor anomalii, si deci, nerepresentative pentru pretul de piata.

Conform prevederilor din Ghidul de preturi de transfer pentru companii multinationale si administratii fiscale se precizeaza ca pentru a utiliza datele multianuale acestea trebuie luate in considerare atat pentru societatea supusa verificarii cat si pentru societatile comparabile, pentru a tine cont de efectele pe care le au asupra profitului ciclul de viata al produsului si conditiile economice pe termen scurt. Ori, in cazul de fata analiza societatii s-a efectuat pentru perioada 2009 – 2010 iar pentru societatile comparabile pentru 2007 – 2009.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au constatat că realizarea analizei comparative pentru perioada 2009 – 2010, pe fiecare an in parte este mult mai relevanta pentru realizarea analizei preturilor de transfer practicate intre SC .X. SA si entitatile sale afiliate.

Pentru determinarea corecta a intervalului intercuartilar organele de inspectie fiscala au procedat la realizarea studiilor de comparabilitate prin interogarea bazei de date ORBIS avand in vedere aceleasi criterii de selectie ca si .X..

Urmare interogarii bazei de date au fost identificate companii comparabile pe piata din Romania. Rezultatele analizei comparative sunt prezentate in cele ce urmeaza:

Strategia de cautare a avut in vedere urmatoarele criterii:

- Codul activitatilor – NACE Rev 2 : 7020 –Activitati de consultanta pentru afaceri si management;
- Independenta: societati independente conform definitie prevazute de legislatia in vigoare;
- Criteriu geografic: Romania
- Status companie: Activa
- Numarul subsidiarelor: societatile nu trebuie sa aiba filiale.

Prin folosirea criteriilor de mai sus a fost identificat un numar de 184 societati comerciale potential comparabile pe piata din Romania.

Aceste societati au fost supuse unor analize cantitative (mai precis au fost eliminate societatile care nu aveau date financiare pentru unul din anii analizați, precum si cele care au inregistrat pierderi in perioada analizata) si calitative (au fost eliminate societatile care nu aveau un profil functional asemanator cu cel al societății analizate).

In urma analizei cantitative si calitative a fost identificata o societate comparabila pe piata din Romania.

Avand in vedere rezultatele analizei comparative realizate pentru piata romaneasca, respectiv un numar insuficient de societati comparabile, precum si prevederile Ordinului nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer pentru determinarea intervalului de piata organele de inspectie au procedat la extinderea cautarilor de societatii potential comparabile pe piata Uniunii Europene. Strategia de cautare a avut in vedere aceleasi criterii ca si cea realizata anterior pe piata din Romania, respectiv:

- Codul activitatilor – NACE Rev 2 : 7020 –Activitati de consultanta pentru afaceri si management;
- Independenta: societati independente conform definitiei prevazute de legislatia in vigoare;
- Criteriu geografic: UE
- Status companie: Activa
- Numarul subsidiarelor: societatile nu trebuie sa aiba filiale;
- Date financiare: societati cu informatii financiare pentru anii 2009 si 2010
- Indicatori financiari: Profit din exploatare minim zero pentru anii 2009 si 2010;
- Marja operationala minim = -50% si max = 50%

Prin folosirea criteriilor de mai sus a fost identificat un numar de 575 societati comerciale potential comparabile pe piata din Uniunea Europeana, care au fost supuse unor analize cantitative (mai precis au fost eliminate societatile care nu aveau date financiare pentru unul din anii analizați, precum si cele care au inregistrat pierderi in perioada analizata) si calitative (au fost eliminate societatile care nu aveau un profil functional asemanator cu cel al societății analizate). In

urma analizei cantitative si calitative a fost identificata un numar de 6 societati comparabile pe piata din UE.

Liniile directoare OCDE recomanda calcularea si aplicarea intervalului dintre quartile pentru a creste fiabilitatea analizei.

In conformitatea cu aceste aspecte pentru esantionul de societati independente au fost stabilite urmatoarele intervale :

- Anul 2009 : interval intercuartilar intre 3,13% si 9,58% cu mediana de 6,77%;
- Anul 2010: interval intercuartilar intre 5,32% si 6,52 % cu mediana de 6,30%;

Avand in vedere aceste considerente, organele de inspectie fiscala au procedat la folosirea marjei individuale aplicate de fiecare prestator de servicii si compararea acesteia cu intervalul dintre quartile obtinut pentru fiecare an in parte, rezultatele analizei fiind prezentate in cele ce urmeaza:

anul 2009 - Intervalul dintre quartile : [5,32% - 6,52%]

- .X. Bulgaria – marja 10%;

- .X. Serbia – marja 3%;

anul 2010 – Intervalul dintre quartile : [3,13% - 9,58%]

- .X. Bulgaria, .X. AG, .X., .X. .X., .X., .X. .X. – marja 10%;

- .X. Serbia – marja 3%;

In ceea ce priveste tranzactia desfasurata intre SC .X. SA si .X., nu a fost necesara o analiza din perspectiva preturilor de transfer in ceea ce priveste pretul tranzactiei intrucat aceasta a fost analizata având in vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, asa cum este prezentat in detaliu la capitolul III din raportul de inspectie fiscală.

Marja de profit aplicata de .X. Bulgaria in anul 2009 si .X. Bulgaria, .X. AG, .X., .X. .X., .X. si .X. .X. in 2010 pentru prestarea de servicii catre SC .X. SA nu se incadreaza in intervalul intercuartilar, excedand quartilele superioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat că se impune efectuarea de ajustari in ceea ce priveste cheltuielile inregistrate de SC .X. SA din derularea tranzactiilor cu afiliatii in anii 2009 si 2010. Astfel valoarea NCP - stabilit la nivel de mediana pentru fiecare an - a fost utilizat in vederea ajustarii cheltuielilor inregistrate de societate astfel încât aceste cheltuieli sa fie la nivel corespunzator preturilor de piata.

Efectul ajustarilor s-a concretizat in stabilirea unor cheltuieli nedeductibile in suma totala de .X. lei, repartizate astfel:

- Aferente anului 2009: .X. lei.

- Aferente anului 2010: .X. lei.

Referitor la serviciile prestate de entitatile afiliate la care nu s-a aplicat nicio marja mentionam ca acestea sunt in fapt refacturari de costuri. Asadar, organele de inspectie fiscala au constatat că nu se impune efectuarea de ajustari in ceea ce priveste anii 2009 si 2010 pentru aceste tranzactii, acestea fiind analizate din punct de vedere al deductibilitatii cheltuielilor in cadrul analizei efectuate la impozitul pe profit din cuprinsul capitolului III al raportului de inspectie fiscală.

D. Tranzactii financiare – Imprumuturi contractate si acordate

Referitor la imprumuturile acordate de SC .X. SA, s-a constatat că în calitate de creditor, SC .X. SA a acordat credite în euro, dolari sau lei, atât persoanelor afiliate nerezidente, cât și persoanelor afiliate române.

Imprumuturile acordate au fost pe termen scurt, mediu sau lung având o rată a dobânzii stabilită ca fiind rată dobânzii de referință pentru moneda tragerii (respectiv EURIBOR, ROBOR sau LIBOR) și o marjă suplimentară ce variază între 0,70% și 4,65% p.a.

Pentru justificarea din punct de vedere al preturilor de transfer a tranzacțiilor de imprumuturi, SC .X. SA a ales ca metodă de justificare a preturilor de transfer metoda comparării preturilor necontrolate, fiind considerată de societate cea mai adecvată pentru analiza rezonabilității dobânzilor practicate între partile afiliate. Această metodă a avut în vedere compararea dobânzii practicate de societate în relație cu partile afiliate în cazul imprumuturilor intragrup cu dobânzile practicate între entități independente.

În perioada analizată, SC .X. SA nu a acordat imprumuturi entităților independente. Astfel, pentru cercetarea conformității cu principiul valorii de piață a dobânzilor practicate în cadrul imprumuturilor acordate partilor afiliate SC .X. SA a aplicat metoda comparării preturilor externe.

Pentru efectuarea analizei economice, societatea a analizat ratele dobânzilor aplicate între entități independente, astfel:

- pentru imprumuturi acordate persoanelor afiliate nerezidente prin utilizarea bazei de date Deal Scan, realizând două studii de comparabilitate;
- un studiu pentru imprumuturile acordate în USD;
- un studiu pentru imprumuturile acordate în EURO.

Pentru imprumuturi acordate persoanelor afiliate române prin raportare la ratele medii ale dobânzilor practicate de instituțiile de credit analiza economică a fost realizată doar pentru imprumuturile care au fost acordate sau au produs efecte după luna mai 2010, întrucât începând cu această dată există prevăzută în legislație obligativitatea justificării preturilor de transfer practicate în relațiile cu persoanele afiliate române.

a) Analiza comparativă pentru imprumuturile acordate în EURO

În vederea susținerii nivelului de piață al pretului de transfer (dobândă) practicat cu entitățile afiliate societatea a realizat un studiu de comparabilitate ce a constatat în interogarea bazei de date Deal Scan prin utilizarea următoarei strategii de căutare pentru determinarea unui set preliminar de societăți potențial comparabile:

- împrumutatul/emitentul facilitatilor de credit selectate își desfășoară activitatea în România;
- Moneda tranzacției este Euro;
- Suma tranzacției este cuprinsă între 1 milion euro și 100 milioane euro;
- Data activă a tranzacțiilor selectate este cuprinsă între 1 ianuarie 2004 și 31 decembrie 2009.

In urma interogarii bazei de date Deal Scan nu au fost obtinute informatii pentru criteriul national. Astfel, având in vedere ca piata din Romania nu a oferit informatii suficiente pentru realizarea analizei comparative cautarea a fost extinsa prin modificarea criteriului geografic in sensul alegerii pietei din Europa de vest si de est si .X.. Cautarea in baza de date dupa criteriile mentionate mai sus a condus la un numar de 6 facilitati de credit pe piata europeana ca fiind potential comparabile. Urmare aplicarii unor filtre cantitative si calitative (informații financiare insuficiente privind nivelul ratei dobanzii) au ramas 3 contracte de facilitate de creditare comparabile, avand urmatoarele caracteristici:

- Un imprumut in suma de .X. euro acordat pe teritoriul Olandei, avand o marja de 1,30% p.a.;
- Un imprumut in suma de .X. euro acordat pe teritoriul Olandei, avand o marja de 0,75% p.a.;
- Un imprumut in suma de .X. euro acordat pe teritoriul Poloniei, avand o marja de 0,29%.

In cuprinsul dosarului preturilor de transfer se mentioneaza ca baza de date Deal Scan nu ofera informatii cu privire la tipul indicatorului (de exemplu EURIBOR pentru 1/3/6/12 luni) utilizat la determinarea ratei dobanzii aplicabile in cazul contractelor de imprumut selectate.

Avand in vedere cele de mai sus societatea a procedat la calcularea unui interval de comparare pe fiecare tip de indicator, respectiv pentru Euribor la 3 luni, 6 luni si 12 luni, prin adaugarea marjelor de mai sus asupra ratelor medii anuale Euribor.

Astfel, SC .X. SA a stabilit urmatoarele intervale intercuartilare pentru perioada analizata:

- pentru Euribor 3 luni intre 1,75% si 2,26% cu mediana la 1,98%;
- pentru Euribor 6 luni intre 1,95% si 2,46% cu mediana la 2,18%;
- pentru Euribor 12 luni intre 2,13% si 2,64% cu mediana la 2,36%.

Pentru realizarea analizei comparative societatea a determinat rata dobanzii medii pentru imprumuturile acordate ca fiind 2,92% pentru anul 2009 si 2,56% pentru anul 2010 concluzionand ca acestea se situeaza puțin mai sus de intervalul de comparare indiferent de tipul ratelor Euribor pentru 3 luni, 6 luni sau 12 luni utilizate in cadrul imprumuturilor.

Din verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala asupra informatiilor si argumentelor prezentate de societate in dosarul preturilor de transfer in sustinerea nivelului de piata al dobanzilor practicate **au fost constatate deficiente in realizarea analizei comparative pentru justificarea ratelor de dobanda aplicate de SC .X. SA in calitate de creditor in tranzactiile cu entitatile afiliate**, dupa cum urmeaza:

-Modul de calcul a ratei dobanzii efective aplicata imprumuturilor acordate in euro

Din dosarul preturilor de transfer (anexa 6 la dosarul preturilor de transfer pentru anul 2009 si anexa 5 la dosarul preturilor de transfer pentru anul 2010), societatea a analizat masura în care rata dobanzii medii a imprumuturilor acordate

de .X. respecta principiul valorii de piata. Societatea a determinat rata dobanzii aferenta tuturor imprumuturilor acordate entitatilor afiliate in anul 2009 și in anul 2010 ca fiind rata medie anuala EURIBOR pentru 3 luni, 6 luni sau 12 luni in functie de maturitatea acestuia la care a adaugat o marja de 1,50% p.a.. Astfel, societatea a concluzionat ca rata dobanzii ce urmeaza a fi comparata este de 2,92% p.a. in 2009, respectiv de 2,56 % p.a. in 2010.

Din analiza modului de stabilire a ratei medii de dobanda s-a constatat ca aceasta nu a fost corect determinata intrucat:

-rata dobanzii aferenta fiecarui imprumut a fost calculata pe baza ratelor medii anuale EURIBOR plus o marja de 1,50% si nu pe baza ratelor EURIBOR efectiv luate in calcul la determinarea cuantumului dobanzilor si inregistrate de societate in contabilitate;

-a fost determinata o singura rata a dobanzii ca fiind medie a ratelor de dobanda pentru toate imprumuturile acordate si a fost comparata cu intervalele de comparare rezultate.

In sustinerea aspectelor prezentate se precizează ca tranzactiile controlate ce au avut loc intre SC .X. SA si entitatile afiliate reprezinta servicii similare, respectiv tranzactii financiare, drept pentru care nu pot fi considerate tranzactii la pachet intrucat acestea din urma sunt in general tranzactii complexe care nu pot fi evaluate separat.

Totodata, având în vedere prevederile pct.3.9 din Liniile Directoare OECD privind Preturile de Transfer pentru Intreprinderi Multinationale si Administratii Fiscale s-a constatat că aceste tranzactii controlate trebuie evaluate separat luand in considerare dobanda efectiv determinata și inregistrata de SC .X. SA in evidenta contabila pentru a se putea asigura o analiza comparativa fezabila și corecta din perspectiva preturilor de transfer.

Modul de stabilire a intervalului de comparare pentru facilitatile de credit comparabile

In dosarul preturilor de transfer intocmit, societatea a analizat masura in care rata dobanzii medii aferente imprumuturilor acordate de SC .X. SA este rezonabila prin prisma principiilor preturilor de transfer.

Ca principiu de lucru, societatea a determinat rata dobanzii aplicata imprumuturilor acordate entitatilor afiliate in anul 2009 si in anul 2010 ca fiind rata medie anuala EURIBOR pentru 3 luni, 6 luni sau 12 luni in functie de maturitatea acestuia la care a adaugat o marja de 1,50% p.a., concluzionand ca rata medie a dobanzii primite a fost de 2,92 % in 2009, respectiv de 2,56% in 2010.

Pentru verificarea respectarii principiului valorii de piata, societatea a identificat pentru perioada analizata un numar de 3 facilitati de creditare, respectiv 2 din Olanda si una din Polonia, avand urmatoarele caracteristici:

- Olanda: o facilitate de imprumut in valoare de .X. euro, acordata in data de 20 octombrie 2006 cu o maturitate de 6 ani si o rata a dobanzii stabilita ca fiind Euribor + 1,30% si o alta facilitate de imprumut în valoare de .X. euro, acordata in

data de 31 iulie 2006 cu o maturitate de 13 ani si o rata a dobanzii stabilita ca fiind Euribor + 0,75%;

- Polonia: o facilitate de imprumut in valoare de .X. euro, acordata in data de 18 aprilie 2005, cu o maturitate de 4 ani si 9 luni si o rata a dobanzii stabilita ca fiind Euribor +0,29%.

Astfel, SC .X. SA a determinat intervalul intercuartilar avand in vedere urmatoarele:

- pentru anul 2009: SC .X. SA a realizat analiza comparativa prin comparare cu intervalul cuartilar obtinut pentru cele 3 facilitati de creditare considerate comparabile pe fiecare dintre ratele medii anuale Euribor valabile pentru anul 2009;

- pentru anul 2010: SC .X. SA a realizat analiza comparativa prin comparare cu intervalul cuartilar obtinut pentru cele 3 facilitati de creditare considerate comparabile pe fiecare dintre ratele medii anuale Euribor valabile pentru anul 2010.

Din analiza modului de determinare a intervalului de comparare si implicit a medianei acestuia pentru perioada analizata s-a constatat ca **acesta nu a fost corect stabilit si prin urmare nu poate oferi un domeniu ce reflecta pretul de piata pentru anul 2009 si 2010** intrucat a avut la baza tranzactii ce nu au caracteristici similare tranzactiilor controlate analizate.

Mai mult, in esantion societatea a retinut un numar de 3 facilitati de creditare ce au fost acordate in perioada 2005 – 2006, perioada total irelevanta pentru stabilirea unor conditii comparabile in vederea analizei pretului de transfer practicat de SC .X. SA in acordarea de imprumuturi intrucat acestea din urma au fost acordate/renegociate in perioada 2007 – 2009.

Potrivit reglementarilor in vigoare aplicabile preturilor de transfer din Romania prevad la pct.38 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit ca **analiza comparativa efectuata de SC .X. SA pentru perioada 2009 – 2010 nu este in masura sa ofere o estimare pertinenta asupra valorii de piata a tranzactiilor analizate**, intrucat caracteristicile tranzactiilor luate in calcul la determinarea intervalului nu sunt similare, acest lucru fiind sustinut de urmatoarele argumente:

- valoarea tranzactiilor comparabile independente este cu mult mai mare, respectiv intre .X. euro și .X. euro, decat valoarea imprumuturilor acordate de SC .X. SA partilor sale afiliate ce au valori cuprinse intre 2.000.000 euro si .X. euro;

- zona valutara este diferita: imprumuturile intre persoane afiliate au loc pe teritoriul Romaniei in timp ce imprumuturile luate in calcul la determinare intervalelor cuartilare sunt acordate in tari precum Olanda și Polonia;

- durata imprumuturilor considerate a fi comparabile este diferita in sensul un imprumut pe termen mediu și pe termen lung, in timp ce imprumuturile acordate companiilor afiliate sunt fie pe termen scurt, mediu sau lung;

- momentul acordarii celor 3 facilitati de creditare, respectiv 20 octombrie 2006, 31 iulie 2006 si 18 aprilie 2005 este cu mult anterior momentelor de acordare/renegociere a imprumuturilor acordate societatatilor afiliate, respectiv 11

ianuarie 2007, 14 octombrie 2008, 5 decembrie 2008, 26 februarie 2009 si 11 iunie 2009 ;

- in baza de date Deal Scan nu sunt informatii cu privire la tipul indicatorului (EURIBOR pentru 1/3/6/12 luni) utilizat la determinarea ratei dobanzii aplicabile in cazul imprumuturilor selectate.

Începand cu anul 2004 exista informatii publice pe site-ul www.bnr.ro privind ratele medii lunare ale dobanzilor practicate de institutiile de credit pentru credite in euro acordate societatilor nefinanciare.

Informatiile privind ratele medii ale dobanzilor prezentate de catre BNR sunt in conformitate cu cerintele legislative prevazute de Norma BNR nr.14/2006 (care a fost ulterior inlocuita de Norma BNR nr. 11/2009) privind statistica ratelor dobanzii practicate de institutiile de credit. Conform acestei norme, toate institutiile de credit din Romania sunt obligate sa raporteze la BNR ratele dobanzilor efectiv practicate la creditele acordate clientilor pe categorii de credite si clienti.

Aceste informatii publicate de catre BNR privind ratele medii ale dobanzilor furnizeaza informatii privind tranzactii comparabile externe ce pot fi utilizate ca si referinte de comparabilitate pentru evaluarea conformitatii cu principiul valorii de piata a dobanzii percepute de .X. in cazul imprumuturilor acordate către entitatile afiliate.

Raportarile statistice publicate de BNR sunt realizate pe tipuri de credite, astfel:

- functie de momentul acordarii: credite aflate in sold si credite noi acordate;
- functie de durata imprumutului: pe termen scurt, pe termen mediu si pe termen lung; si
- functie de suma, respectiv credite acordate avand o valoare mai mare de 1 milion de euro si credite acordate avand o valoare mai mica de 1 milion de euro.

De asemenea, in ceea ce priveste valorile indicatorului EURIBOR exista informatii privind rata medie lunara pentru indicatorii utilizati in perioada analizata pe site-ul www.global-rates.com .

Drept urmare, pentru verificarea conformitatii cu principiul valorii de piata a ratelor de dobanda practicate de SC .X. SA la acordarea imprumuturilor catre entitatile afiliate organele de inspectie fiscala a procedat la realizarea analizei de comparabilitate **prin aplicarea metodei compararii preturilor** utilizand datele statistice din buletinele lunare ale BNR si cele de pe site-ul www.global-rates.com aferente perioadelor de acordare/renegociere a clauzelor imprumuturilor.

Având în vedere prevederile pct.1.45 din Liniile Directoare OECD privind Preturile de Transfer pentru Intreprinderi Multinationale și Administratii Fiscale *“In unele cazuri este posibil sa se aplice principiul lungimii de brat pentru a se ajunge la o singura cifra (pret sau marja) care este cea mai sigura pentru a se stabili daca conditiile unei tranzactii sunt sau nu la lungime de brat.”* si ale pct.2.5 *“Cel mai direct mod de a stabili daca conditiile create sau impuse intre companii afiliate sunt la lungime de brat este acela de a compara preturile percepute in tranzactiile controlate intreprinse de acele companii cu preturile percepute in tranzactii comparabile intreprinse intre companii independente. Acest mod este cel mai*

direct deoarece orice diferența între pretul unei tranzacții controlate și pretul unei tranzacții comparabile necontrolate, poate fi în mod normal legată direct de relațiile comerciale și financiare create sau impuse între companii, condițiile la lungime de braț pot fi stabilite direct prin substituirea pretului tranzacției controlate cu pretul tranzacției comparabile necontrolate”, precum și specificul tranzacțiilor analizate organele de inspecție fiscală au constatat că cele mai relevante și adecvate informații în vederea realizării analizei de comparabilitate a ratelor de dobândă aplicate de SC .X. SA pentru acordarea de împrumuturi sunt informațiile privind ratele medii ale dobânzilor publicate în buletinele BNR.

Astfel, ca principiu de lucru, în vederea aplicării metodei comparării preturilor pe baza informațiilor publicate pe site-ul BNR **organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea ratelor medii lunare ale dobânzilor publicate în buletinele BNR cu ratele medii lunare ale indicatorului EURIBOR pentru a determina marjele la nivel de piață necesare realizării analizei comparative.** Pentru împrumuturile acordate societăților afiliate au fost diminuate ratele medii ale dobânzilor publicate în buletinele BNR pentru lunile în care au fost acordate/renegociate condițiile împrumuturilor privind rata dobânzii cu ratele medii ale indicatorului EURIBOR, respectiv EURIBOR pentru 1 lună, 3 luni sau 6 luni în funcție de condițiile împrumutului supus analizei pentru a determina marjele dobânzii necesare comparării marjei de 1,50% practicate de .X. peste indicatorul variabil EURIBOR în tranzacțiile cu persoanele afiliate.

Având în vedere aceste considerente, **organele de inspecție fiscală a procedat la folosirea marjei individuale anuale aplicate de SC .X. SA pentru fiecare împrumut și compararea acesteia cu marja medie anuală a dobânzii obținute pentru fiecare împrumut în funcție de caracteristicile creditului acordat.**

Marja anuală aplicată de societate în perioada analizată pentru acordarea împrumuturilor către entitățile afiliate este inferioară marjei anuale a dobânzii aplicate pentru tranzacțiile necontrolate drept pentru care s-a constatat că se impune efectuarea de ajustări în ceea ce privește tranzacțiile financiare derulate în anii 2009 și 2010.

În vederea realizării ajustării ratelor de dobândă practicate de SC .X. SA în acordarea de credite persoanelor afiliate pentru a reflecta nivelul de piață al ratelor de dobândă utilizate în tranzacțiile necontrolate **au fost folosite marjele anuale ale dobânzilor determinate, efectul ajustărilor operate pentru perioada 2009 - 2010 se concretizează în:**

-Stabilirea unor venituri suplimentare în suma de .X. lei;

b) Analiza comparativă pentru împrumuturile acordate în USD

În vederea testării conformității nivelului de piață al pretului de transfer (dobândă) practicat cu entitățile afiliate societatea a realizat o strategie de căutare pentru determinarea unui set preliminar de societăți potențial comparabile prin utilizarea bazei de date Deal Scan, folosind următoarele criterii:

- Imprumutatul/emitentul facilitatilor de credit selectate isi desfasoara activitatea in Romania;
- Moneda tranzactiei este USD;
- Suma tranzactiei este cuprinsa intre 1 milion euro si 500 milioane euro;
- Data activa a tranzactiilor selectate este cuprinsa intre 1 ianuarie 2001 si 31 decembrie 2009.

In urma interogarii bazei de date Deal Scan nu au fost obtinute informatii pentru piata din Romania. Astfel, avand in vedere ca piata din Romania nu a oferit informatii suficiente pentru analiza cautarea a fost extinsa prin modificarea criteriului geografic si alegerea pietei din Europa de vest si de est si .X.. Cautarea in baza de date dupa criteriile anterior mentionate a condus la un numar de 282 facilitati piata europeana ca fiind potential comparabile. Urmare aplicarii unor filtre cantitative si calitative (informatii financiare insuficiente privind nivelul ratei dobanzii) au ramas 73 contracte de facilitate de creditare comparabile, caracteristicile acestora fiind prezentate in anexa 6 la dosarul preturilor de transfer pentru anul 2009, respective anexa 5 pentru anul 2010.

In cuprinsul dosarului preturilor de transfer se mentioneaza ca baza de date Deal Scan nu ofera informatii cu privire la tipului indicatorului (de exemplu LIBOR pentru 1/3/6/12 luni) utilizat la determinarea ratei dobanzii aplicabile in cazul contractelor de imprumut selectate.

Avand in vedere cele de mai sus societatea a procedat la calcularea unui interval de comparare pe fiecare tip de indicator, respectiv pentru Libor la 3 luni, 6 luni si 12 luni, prin adaugarea marjelor de mai sus asupra ratelor medii anuale Libor.

Astfel, .X. a stabilit urmatoarele intervale de comparare pentru perioada analizata:

- pentru Libor 3 luni intre 1,98% si 4,43% cu mediana la 3,43%;
- pentru Libor 6 luni intre 2,40% si 4,85% cu mediana la 3,85%;
- pentru Libor 12 luni intre 2,86 si 5,31% cu mediana la 4,31%.

Societatea considera ca pentru perioada 2009 – 2010 rata dobanzii medii de 2,91% pentru anul 2009 si 3,34% pentru anul 2010 calculata pentru toate imprumuturile acordate se situeaza putin mai sus de intervalul de comparare indiferent de tipul ratelor Euribor pentru 3 luni, 6 luni sau 12 luni.

Din verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala cu privire la aceasta analiza economica prezentata de societate in dosarul preturilor de transfer **au fost constatate deficiente in realizarea analizei comparative efectuata pentru justificarea nivelului ratelor de dobanda aplicate de SC .X. SA in calitate de creditor în tranzactiile cu entitatile afiliate**, dupa cum urmeaza:

Modul de calcul a ratei dobanzii aplicata imprumuturilor acordate in USD

Din dosarul preturilor de transfer (anexa 6 la dosarul preturilor de transfer pentru anul 2009 si anexa 5 la dosarul preturilor de transfer pentru anul 2010), reiese că societatea a analizat masura în care rata dobanzii medii a imprumuturilor acordate de SC .X. SA respecta principiul valorii de piata.

Societatea a determinat rata dobanzii aplicata imprumuturilor acordate entitatilor afiliate in anul 2009 si in anul 2010 ca fiind rata medie anuala LIBOR pentru 3 luni, 6 luni sau 12 luni pentru anii analizati in functie de maturitatea acestuia la care a adaugat o marja ce variaza intre 1,50% p.a. si 4,65% p.a..

Astfel, societatea a concluzionat ca rata dobanzii medii ce urmeaza a fi comparata este de 2,91% p.a. in 2009, respectiv de 3,34 % p.a. in 2010.

Din analiza modului de stabilire a pretului de transfer, respectiv a dobanzii primite de SC .X. SA, pentru perioada analizata s-a constatat ca acesta nu a fost corect determinat intrucat:

-rata dobanzii aferenta fiecarui imprumut a fost calculata pe baza ratelor medii anuale LIBOR plus o marja și nu pe baza ratelor LIBOR efectiv luate in calcul la determinarea cuantumului dobanzilor inregistrate de societate in contabilitate;

-a fost determinata rata dobanzii medii primite de SC .X. SA pentru toate imprumuturile acordate si a fost comparata cu intervalele de comparare rezultate.

In sustinerea aspectelor anterior prezentate s-a constatat că tranzactiile controlate ce au avut loc intre SC .X. SA si entitatile afiliate reprezinta servicii similare, respectiv tranzactii financiare, drept pentru care nu pot fi considerate tranzactii la pachet intrucat acestea din urma sunt in general tranzactii complexe care nu pot fi evaluate separat.

Având în vedere prevederile pct.3.9 din Liniile Directoare OECD privind Preturile de Transfer pentru Intreprinderi Multinationale si Administratii Fiscale s-a constatat că aceste tranzactii controlate trebuie evaluate separat luand in considerare dobanda efectiv determinata și inregistrata de SC .X. SA in evidenta contabila pentru a se putea asigura o analiza comparativa fezabila și corecta din perspectiva preturilor de transfer.

Astfel, aceste tranzactii controlate trebuie evaluate separat luand in considerare dobanda efectiv determinata și inregistrata de SC .X. SA in evidenta contabila pentru a se putea asigura o analiza comparativa fezabila și corecta din perspectiva preturilor de transfer.

În ce privește modul de stabilire a intervalului de comparare pentru facilitatile de credit comparabile, în dosarul preturilor de transfer intocmit, societatea a analizat masura in care rata dobanzii medii primite de SC .X. SA pentru imprumuturile acordate este rezonabila prin prisma principiilor preturilor de transfer.

Ca principiu de lucru, societatea a determinat rata dobanzii aplicata imprumuturilor acordate entitatilor afiliate in anul 2009 si in anul 2010 ca fiind rata medie anuala LIBOR pentru 3 luni, 6 luni sau 12 luni in functie de maturitatea acestora la care a adaugat o marja ce variaza intre 1,50% si 4,65% p.a., concluzionand ca rata medie a dobanzii primite a fost de 2,91 % in 2009, respectiv de 3,34% in 2010.

Pentru verificarea respectarii principiului valorii de piata, societatea a identificat pentru perioada analizata un numar de 73 facilitati de creditare.

Astfel, a determinat intervalul cuartilar avand in vedere urmatoarele:

- pentru anul 2009: .X. a realizat analiza comparativa prin comparare cu intervalul dintre quartile obtinut pentru cele 73 facilitati de creditare considerate comparabile pe fiecare dintre ratele medii anuale Libor valabile pentru anul 2009;
- pentru anul 2010: .X. a realizat analiza comparativa prin comparare cu intervalul dintre quartile obtinut pentru cele 73 facilitati de creditare considerate comparabile pe fiecare dintre ratele medii anuale Libor valabile pentru anul 2009.

Din analiza modului de determinare a intervalului de comparare si implicit a medianei acestuia pentru perioada analizata **s-a constatat ca acesta nu a fost corect stabilit astfel incat sa poata oferi un domeniu ce reflecta prețul de piata pentru anul 2009 si 2010**, deoarece tranzactiile luate in considerare la determinarea intervalului nu au caracteristici similare.

Având în vedere prevederile pct.38 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal și pct.1.45 și pct.2.5 din Liniile Directoare OECD privind Preturile de Transfer pentru Intreprinderi Multinationale și Administratii Fiscale organele de inspectie fiscală au constatat că analiza comparativa efectuata de SC .X. SA pentru perioada 2009 – 2010 nu este in masura sa ofere o estimare pertinenta asupra valorii de piata a tranzactiilor analizate, intrucat caracteristicile tranzactiilor luate in calcul la determinarea intervalului nu sunt similare, acest lucru fiind sustinut de urmatoarele argumente:

- valoarea tranzactiilor comparabile independente variaza intre 17.500.000 USD si 500.000.000 USD, fata de valoarea imprumuturilor acordate de SC .X. SA partilor sale afiliate ce au valori cuprinse intre 16.000.000 USD si 300.000.000 USD;
- momentele de acordare pentru facilitatile de credit considerate comparabile difera considerabil fata de momentele la care au fost semnate/renegociate contractele de imprumut incheiate de .X. cu entitatile afiliate;
- in baza de date Deal Scan nu sunt informatii cu privire la tipul indicatorului (LIBOR pentru 1/3/6/12 luni) utilizat la determinarea ratei dobanzii aplicabile in cazul imprumuturilor selectate.

In vederea testarii valorii de piata a ratelor de dobanda practicate de SC .X. SA in acordarea de imprumuturi in USD entitatilor afiliate organele de inspectie a procedat la utilizarea datelor prezentate in dosarul preturilor intrucat nu au putut fi identificate comparabile externe pe piata din Romania.

În ceea ce priveste creditele acordate in USD doar pentru perioada 2004 – 2006 exista informatii publice pe site-ul www.bnr.ro privind ratele medii lunare ale dobanzilor practicate de institutiile de credit pentru credite in USD acordate societatilor nefinanciare in timp ce momentul acordarii pentru tranzactiile financiare ce au produs efecte in perioada analizata este anterior sau ulterior perioadei pentru care exista comparabile externe pe piata din Romania.

Tinand cont de cele enuntate pentru verificarea conformitatii cu principiul valorii de piata a dobanzilor practicate de SC .X. SA la acordarea imprumuturilor catre entitatile afiliate **organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind adecvata urmatoarea abordare:**

- fiecare imprumut acordat de SC .X. SA a fost analizat individual si nu cumulat cum de altfel a procedat contribuabilul;
- din facilitatile de credit considerate ca fiind comparabile de catre contribuabil conform analizei economice prezentate in dosarul preturilor de transfer au fost retinute pentru realizarea analizei comparative doar acele facilitati ale caror conditii se apropiau cel mai mult de conditiile imprumuturilor acordate de SC .X. SA entitatilor afiliate.

Astfel, in vederea stabilirii marjei de dobanda/intervalelor de comparare pentru tranzactii comparabile independente din baza de date DealScan necesare pentru efectuarea analizei comparative au fost avute in vedere urmatoarele:

- momentul acordarii imprumuturilor sau momentul renegocierii ratei de dobanda, daca este cazul;
- suma imprumutului;
- maturitatea acestuia, fiind realizata o analiza comparativa detaliata pentru fiecare imprumut acordat.

Avand in vedere aceste considerente, organele de inspectie fiscala au procedat la folosirea marjei individuale aplicate de SC .X. SA pentru fiecare imprumut si compararea acesteia, fie cu marja dobanzii corespunzatoare obtinute pentru fiecare imprumut in parte in functie de caracteristicile creditului acordat, fie cu intervalul cuartilar determinat in vederea stabilirii nivelului de piata al ratelor de dobanda utilizate in tranzactiile controlate.

Din informatiile prezentate a rezultat că marja anuala aplicata de SC .X. SA în perioada 2009 - 2010 pentru acordarea anumitor imprumuturi catre entitatile afiliate este inferioara marjei medii anuale a dobanzii stabilite pentru tranzactiile necontrolate sau nu se incadreaza in intervalul cuartilar.

În aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat că se impune efectuarea de ajustari in ceea ce priveste nivelul ratei de dobanda practicata de SC .X. SA in acordarea de imprumuturi entitatilor afiliate în anii 2009 si 2010 pentru a reflecta nivelul de piata al dobanzii.

In vederea realizarii ajustarii ratelor de dobanda practicate de SC .X. SA in acordarea de credite persoanelor afiliate pentru a reflecta nivelul de piata al ratelor de dobanda utilizate in tranzactiile necontrolate au fost folosite marjele anuale ale dobanzilor determinate in conditiile prezentate anterior.

Efectul ajustarilor operate in conditiile aratate se concretizeaza in:

- **Stabilirea unor venituri suplimentare in suma de .X. lei;**
- Recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru anii supusi ajustarilor in baza prevederilor art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **anexele nr.36**.

In concluzie, din verificarea tranzactiilor financiare derulate de .X. in perioada 2009 – 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri **sumplimentare in suma totala de .X. lei**, astfel :

- Venituri suplimentare aferente anului 2009: .X. lei
- Venituri suplimentare aferente anului 2010: .X. lei.

E. Analiza din perspectiva preturilor de transfer a tranzactiilor derulate intre SC .X. SA si persoane afiliate romane

In ceea ce priveste tranzactiile cu partile afiliate romane, SC .X. SA a derulat in perioada analizata urmatoarele tipuri de tranzactii:

- Vanzari de produse petroliere catre .X. si .X.;
- Vanzari de produse petroliere prin intermediul cardurilor catre .X., .X., .X. Distributie Gaze si .X. Gas ;
- Vanzari de utilitati catre .X. LPG;
- Vanzari de gaze naturale si GPL catre .X. LPG si .X. Gas;
- Prestarea de servicii de inchiriere de catre .X.;
- Prestare de servicii specializate de catre .X. catre companiile afiliate;
- Achizitii de incarcaturi de gaz pentru butelii de la .X. LPG;
- Achizitii de propan, autogaz si gaz natural .X. LPG;
- Achizitii de servicii medicale de la .X.;
- Achizitii de servicii de transbordare de la .X.;
- Achizitii de servicii into plane de la .X. si .X.;
- Tranzactii de imprumut in care .X. a avut calitatea de creditor;
- Tranzactii de gestiune centralizata a trezoreriei (cash pooling).

In ceea ce priveste justificarea preturilor de transfer practicate in tranzactiile anterior mentionate, SC .X. SA a utilizat in realizarea analizei comparative **fie metoda compararii preturilor** (acolo unde au existat comparabile interne sau externe) **fie metoda marjei nete** concluzionand ca tranzactiile intra-grup s-au desfasurat cu respectarea principiului valorii de piata.

Din analiza informatiilor prezentate in dosarul preturilor de transfer intocmit pentru anul 2010 cu privire la analiza tranzactiilor desfasurate cu persoane afiliate romane, organele de inspectie fiscala au stabilit ca acestea au fost desfasurate cu respectarea principiului valorii de piata.

In concluzie, ca urmare a verificarii realizate asupra tranzactiilor controlate derulate de SC .X. SA în perioada 2009 – 2010 organele de inspectie fiscala au stabilit sume suplimentare in cuantum de .X. lei :

- Total venituri suplimentare ca urmare a ajustarii veniturilor inregistrate de societate in suma de .X. lei, din care:
 - Ajustare tranzactii de imprumut : .X. lei
 - Ajustare tranzactii cu produse petroliere :.X. lei.
- Total cheltuieli nedeductibile ca urmare a ajustarii cheltuielilor inregistrate de societate in suma de .X. lei, din care:
 - Ajustare achizitii de produse petroliere :.X. lei
 - Ajustare de servicii de consultanta: .X. lei

Ca urmare, referitor la dosarul de preturi de transfer, **profitul impozabil al societății aferent perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2010 a fost influențat și cu cheltuielile nedeductibile respectiv veniturile estimate din analiza Dosarului de prețuri de transfer, astfel:**

-cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei;

-venituri estimate în sumă de .X. lei.

Ca urmare a analizării documentelor și explicațiilor prezentate de catre societate în punctul de vedere, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor estimate din Dosarul de prețuri de transfer.

Urmare a reanalizării dosarului de preturi de transfer au fost stabilite **venituri estimate în sumă totală de .X. lei,** cu .X. lei mai puțin decât veniturile estimate inițial în sumă totală de .X. lei.

4. S-a constatat că în perioada ianuarie 2009 – decembrie 2010, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, astfel:

-în anul 2009 - .X. lei;

-în anul 2010 - .X. lei.

Din verificarea documentelor de evidență contabilă și fiscală (balanțe de verificare lunare, registrul jurnal, registrul fiscal de calcul al impozitului pe profit), s-a constatat că provizionul a fost constituit prin aplicarea procentului de 1% numai asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, înregistrate pe codul de companie 2 R01 - Explorare și Producție (denumită E&P).

SC .X. SA desfășoară activități integrate și prezintă următoarele segmente raportabile: extracție și producție (E&P), Rafinare și Marketing, Gaz și Energie, Sediul și altele, iar conducerea evidenței contabile este organizată pe următoarele coduri de companie:

-Cod companie 1R01- Rafinare și Marketing (denumita .X.);

-Cod companie 2R01- Explorare și Producție (denumită E&P);

-Cod companie 2R02 - E&P Services (denumită EPS);

-Cod Companie 2R99 – Sucursala Kazastan

-Cod Companie 4R01- Divizia de gaz;

-Cod Companie 4R04 – Divizia de electricitate (Power);

-Cod Companie 7R01 – .X.chim;

-Cod Companie 9R01 – Corporate;

-Cod Companie 9R02 – Global Solution;

-Cod Companie 9R99 – SAP INTERSEGMENT ELIMINATION

-Cod Companie 9R94 - GAS & POWER CONSOLIDATION

Referitor la modalitatea de calcul a provizionului pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, s-a constatat că SC .X. SA a aplicat eronat prevederile art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea cotei de 1% numai asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, înregistrate pe codul de companie 2 R01 - Explorare și Producție (denumită E&P), atât în anul fiscal 2009, cât și în anul fiscal 2010, din următoarele considerente:

Baza legală aplicabilă la calcularea provizionului pentru refacerea terenurilor, pentru anul 2009 este art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.256(1) și pct.263 (1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004 privind unele măsuri pentru privatizarea Societății Naționale a Petrolului “.X.” – S.A. .X..

Pentru anul 2010, baza legală aplicabilă la calcularea provizionului pentru refacerea terenurilor, se completează cu modificarea adusă la art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 prin OUG nr.109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Deci, coroborând prevederile art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004, cu prevederile art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (aplicabile în anul fiscal 2009), cu pct. 256(1) și pct.263(1) din OMFP nr.3055/2009 și cu prevederile art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003, modificat prin OUG nr.109/2009 (în vigoare cu 1 ianuarie 2010), rezultă că provizionul pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, trebuia calculat prin aplicarea cotei de 1% asupra diferenței dintre veniturile înregistrate în legătură cu realizarea și vânzarea zăcămintelor naturale și cheltuielile efectuate cu extracția, prelucrarea și livrarea acestora.

Modificările aduse, începând cu 1 ianuarie 2010, la art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 de OUG nr.109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003, nu sunt de natură să modifice modul de calcul al provizionului pentru refacerea terenurilor, deoarece modul de determinare a veniturilor și cheltuielilor din exploatare este reglementat de OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Atât prin Legea nr.555/2004, cât și prin art.22 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stabilește limita în care aceste provizioane sunt deductibile, respectiv „[...], în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, [...]”, nu și modul de determinare al veniturilor și cheltuielilor din exploatare, asupra cărora se aplica această limită.

Referitor la provizionul dedus de societate la calcul profitului impozabil aferent anului 2010 reprezentanții societății au precizat ca la stabilirea acestuia a fost avut în vedere punctul de vedere comunicat de Ministerul Economiei și Finanțelor, Direcția Legislație Impozite Directe, ca urmare a adresei nr..X./10.03.2010 transmisă de SC .X. SA, referitor la “*Modalitate calcul provizion pentru refacerea terenurilor conform prevederilor art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal*”.

Prin adresa de mai sus reprezentanții societății au solicitat un punct de vedere referitor la aspectul “*care este reglementarea legală pe care .X. trebuie să o aplice: Codul fiscal în varianta în vigoare cu 1 ianuarie 2010 sau prevederile art.10 alin (1) lit.a) din Legea nr.555/2004.*”

Sintetizând, din punctul de vedere comunicat de Ministerul Economiei și Finanțelor, Direcția Legislație Impozite Directe, înregistrat la SC .X. SA sub

nr..X./11.06.2010 ca răspuns la adresa nr..X./10.03.2010, rezultă că societatea este obligată, potrivit art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004, să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale, *“care reprezintă bază de constituire a provizioanelor, pentru aceste situații, reglementată și de prevederile art. 22 alin (2) din Codul fiscal, până la data de 31 decembrie 2009, legea specială precizând totodată faptul că, acestea nu se vor modifica defavorabil, până la data de 31 decembrie 2014, [...]”*.

Începând cu 1 ianuarie 2010, pentru constituirea provizioanelor pentru refacerea terenurilor afectate, în cazul SC .X. SA, sunt aplicabile prevederile legii speciale, respectiv prevederile art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004 privind unele măsuri pentru privatizarea Societății Naționale a Petrolului “.X.” – S.A. .X..

În concluzie, în punctul de vedere s-a precizat faptul că începând cu 1 ianuarie 2010, pentru constituirea provizioanelor pentru refacerea terenurilor afectate, în cazul SC .X. SA sunt aplicabile prevederile legii speciale, respectiv prevederile art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004, fără a se face referire la faptul că pentru stabilirea bazei de calcul a provizioanelor sunt avute în vedere numai veniturile și cheltuielile din exploatare, aferente doar codului de companie 2R01, așa cum a procedat societatea.

În vederea clarificării bazei de calcul a provizionului deductibil fiscal în procent de 1%, în timpul inspecției fiscale s-a solicitat Ministrului Finanțelor Publice, Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale cu adresa nr..X./2014 un punct de vedere.

În răspunsul formulat cu adresa nr..X./11.12.2014 se precizează *„Prin modificarea cadrului normativ se clarifică modalitatea de determinare, se evidențiază baza de calcul ca fiind diferența dintre veniturile înregistrate în legătură cu realizarea și vânzarea zăcămintelor naturale și cheltuielile efectuate cu extracția, prelucrarea și livrarea acestora, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale, prin urmare considerăm că veniturile /cheltuielile luate în calcul sunt cele rezultate/aferente din vânzarea zăcămintelor naturale și nu toate veniturile/cheltuielile din exploatare, înregistrate de contribuabil”*.

Totodată, în adresa de răspuns Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, precizează că *„Această bază de calcul se va avea în vedere în toată durata de aplicare a acestei prevederi [...]”*.

Urmare a răspunsului formulat de Ministrului Finanțelor Publice, Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, s-a procedat la recalcularea provizionului de 1% în conformitate cu dispozițiile precizate în acesta.

Din verificarea veniturilor și cheltuielilor din exploatare avute în vedere de SC .X. SA la constituirea provizionului pentru refacerea terenurilor s-a constatat că, atât în anul 2009, cât și în anul 2010, societatea a stabilit provizionul prin aplicarea cotei de 1% numai asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din

exploatare, înregistrate pe codul de companie 2 R01 - Explorare și Producție (denumită E&P), rezultând astfel că valoarea provizionului în sumă totală de .X. lei (an 2009 - .X. lei + an 2010 - .X. lei), dedus la calculul profitului impozabil este mai mare cu suma de .X. lei, decât cuantumul provizionului calculat ca deductibil de organele de inspecție fiscală pentru aceeași perioadă, respectiv .X. lei (an 2009 - .X. lei + an 2010 - .X. lei).

Prin aplicarea prevederilor legale anterior menționate, rezultă că societatea avea dreptul la deducerea unui provizion în sumă de .X. lei.

De asemenea, la stabilirea rezultatului fiscal aferent perioadei 2009 – 2010, societatea a calculat venituri impozabile rezultate din reversarea provizioanelor în cuantum de .X. lei (an 2009 – .X. lei + an 2010 – .X. lei), mai mare cu suma de .X. lei, față de cel stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei (an 2009 – .X. lei + an 2010 – .X. lei).

Diferența de bază de calcul aferentă provizionului de 1%, cu care se influențează rezultatul fiscal al anului 2009 este în sumă de .X. lei și al anului 2010 este în cuantum de .X. lei.

Ca urmare a analizării documentelor și explicațiilor prezentate de către societate în punctul de vedere, organele de inspecție fiscală a procedat la recalcularea provizionului de 1% și precum și a veniturilor estimate din Dosarul de prețuri de transfer.

Astfel, urmare a recalculării provizionului de 1% diferența de bază de calcul aferentă provizionului de 1%, cu care se influențează rezultatul fiscal aferent anului 2009 este în sumă de .X. lei (cu .X. lei mai puțin decât diferența stabilită inițial în sumă de .X. lei) și al anului 2010 este în cuantum de .X. lei (cu .X. lei mai puțin decât diferența stabilită inițial în sumă de .X. lei).

În concluzie, SC .X. SA a stabilit eronat modul de determinare a bazei de calcul pentru constituirea provizionului, deductibil fiscal, pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, aferente numai codului de companie 2R01.

5. Referitor la serviciile prestate de PFA .X. înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli deductibile fiscal, s-au constatat următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoare adăugată înregistrat sub nr.F-MC nr..X./27.02.2013 s-a constatat că în perioada iunie 2010 – decembrie 2010 SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de pe documente emise de o persoană fizică autorizată radiată astfel cum rezultă din Situația neconcordanțelor rezultate din compararea declarațiilor 394, transmisă organelor de inspecție fiscală de Compartimentul de Schimb internațional de informații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, precum și conform informațiilor disponibile pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice.

Rezultă că SC .X. SA nu avea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă pe aceste facturi, neavând calitatea de document justificativ, întrucât PFA .X. la data efectuării tranzacțiilor rezultate din facturile emise nu mai era înregistrat ca persoană impozabilă, fiind radiată.

Față de constatările din Raportul de inspecție fiscală F-MC nr..X./27.02.2013, reprezentanții societății au formulat un punct de vedere, argumentând că aceste modificări nu au fost de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere că începând cu data radierii, PFA .X., radiată din data de 18.06.2010, nu mai îndeplinea condițiile legale privind înregistrarea pentru a desfășura activități pe teritoriul României, în condițiile în care codul de înregistrare fiscală a fost radiat, cheltuielile cu serviciile prestate în sumă de .X. lei, sunt nedeductibile fiscal.

Facturile care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ și care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a contravalorii serviciilor prestate sunt următoarele:

- factura nr. .X./30.06.2010, înscrisă în jurnalul de cumpărări aferent lunii iunie 2010 cu nr. Document SAP .X./30.06.2010, la poziția .X.;
- factura nr. .X./01.10.2010, înscrisă în jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2010 cu nr.document SAP .X./30.10.2010, la poziția .X.;
- factura nr. .X./02.11.2010 înscrisă în jurnalul de cumpărări aferent lunii noiembrie 2010 cu nr.document SAP .X./12.11.2010, la poziția .X.;
- factura nr. .X./30.11.2010, înscrisă în jurnalul de cumpărări aferent lunii noiembrie 2010 cu nr.document SAP .X./30.11.2010, la poziția .X.;
- factura nr. .X./31.12.2010, înscrisă în jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2010 cu nr.document SAP .X./31.12.2010, la poziția .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iunie 2010 – decembrie 2010, SC .X. S.A. a înregistrat îpe cheltuieli deductibile contravaloarea acestor facturi în sumă de .X. lei reprezentând servicii prestate de persoana fizică .X., fără a avea la bază un document care să îndeplinească calitate de document justificativ, conform prevederilor art.1 din Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, care statuează conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură ca fiind cel prevăzut la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, iar la art.155 alin (5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se menționează ca în mod obligatoriu factura trebuie să conțină informațiile referitoare la denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura.

Având în vedere că la data efectuării tranzacțiilor persoana fizică autorizată .X. nu mai era înregistrată ca persoană impozabilă fiind radiată, codul

de identificare fiscală completat pe documente nu mai era valabil, deci facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ în condițiile legii.

În concluzie, în temeiul dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de .X. lei sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, neavând la bază documente justificative.

B. IMPOZIT PE VENITUL DIN SALARII

Așa cum s-a prezentat la capitolul Impozit pe profit în baza art.11 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea activității Expertilor cuprinși în facturile emise de .X. către SC .X. SA ca fiind activitate dependentă de .X., încadrând veniturile realizate de acesta în venituri de natură salarială.

Pe cale de consecință, a fost calculată ca diferență suplimentară suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și cele asimilate salariilor, astfel:

- pentru anul 2009 – diferență suplimentară în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2010 – diferență suplimentară în sumă de .X. lei.

Totodată, au fost calculate accesoriile constând în majorări și penalități de întârziere calculate până la data de 31.01.2015, astfel:

- pentru anul 2009 – majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2010 - majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin urmare, SC .X. S.A. datorează la bugetul general consolidat următoarele sume:

- debit .X. lei;
- majorări de întârziere .X. lei (.X.+X.);
- penalități de întârziere .X. lei (.X.+ .X.).

C. CONTRIBUȚII SOCIALE

Conform celor constatate la capitolul Impozit pe profit în baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea activității Expertilor cuprinși în facturile emise de .X. către SC .X. SA ca fiind activitate dependentă de SC .X., încadrând veniturile realizate de aceștia ca venituri de natură salarială.

Pe cale de consecință, au fost calculate diferențe suplimentare pentru următoarele contribuții sociale.

Contribuție de asigurări sociale de stat datorată de angajator, în baza art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, în suma de **.X. lei și accesoriile aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;

- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contribuție de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorata de angajator în baza art.85 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, în suma de .X. lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contribuție de asigurari pentru somaj datorata de angajator în baza art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în suma de .X. lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorată de angajator în baza art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, în suma de .X. lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator, în baza art.258 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de .X. lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în baza art.4 alin.2(2) din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, în suma de .X. lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contribuție de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați, în baza art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, în suma de .X. lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contribuția individuală de asigurari pentru somaj reținută de la asigurați în baza art.27 alin.(1) lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru

șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în suma de .X. lei și accesorii aferente constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, în baza art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de .X. lei și accesorii aferente constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Varsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate în baza art.78 alin.(2) din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, în suma de .X. lei și accesorii aferente constând în:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, cu adresa nr..X./16.03.2015, organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Sesizarea penală formulată împotriva SC .X. SA împreună cu un exemplar din Procesul verbal înregistrat la societate sub nr..X./11.02.2015 și la ANAF-DGAMC-AIF sub nr..X./12.02.2015 pentru constatările referitoare la tranzacția cu .X..

Prin adresa nr..X./2015 Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - DIICOT - Structura Centrală a comunicat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili că Sesizarea penală împotriva SC .X. SA a fost înregistrată la DIICOT-Structura centrală cu nr..X./2015 din data de 30.03.2015.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu diferențele negative din vânzarea părților sociale deținute în compania .X. și aferent cheltuielilor de consultanță legate de tranzacție, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care din documentele prezentate nu

rezultă că achiziția părților sociale reprezentând 74,9% din capitalul social al .X. din Cipru, vândute ulterior în pierdere, a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile și, ca o consecință, cheltuielile de consultanță legate de vânzarea acestora urmează același tratament fiscal.

În fapt, în luna septembrie 2010, societatea a înregistrat în contabilitate vânzarea părților sociale deținute în compania .X., astfel:

6641 „Cheltuieli privind imobilizările = 261 *“Acțiuni deținute la .X. lei
financiare cedate”* entitățile afiliate”

461 *“Debitori diverși”* = 7641 „Venituri din imobilizări .X. lei
financiare cedate”

Din nota contabilă reiese că urmarea vânzării părților sociale societatea a înregistrat pierdere financiară în sumă de .X. lei.

Din documentele analizate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În anul 2006 SC .X. SA (fostă SC .X. SA) a achiziționat 74% din .X., societate holding care deținea titluri de participare în alte societăți implicate în explorări de perimetre petroliere în .X.. Societățile deținute aveau ca principal obiect de activitate explorarea unor câmpuri petroliere din .X. pentru care achiziționaseră licențele necesare, iar finanțarea acestor activități s-a efectuat prin investițiile și împrumuturile acordate de .X. filialelor sale.

Pe măsura derulării activităților de explorare și foraj, pe anumite zone ale câmpurilor investigate a rezultat că, fie nu există rezerve de hidrocarburi, fie din cauza rezervelor estimate mici, acestea nu sunt viabile din punct de vedere comercial. Ca urmare, o parte din resursele investite în aceste companii nu au mai putut fi recuperate și au generat pierderi în rezultatul acestor filiale și înregistrarea suplimentară a unor ajustări pentru deprecierea licențelor achiziționate. Astfel, SC .X. SA a analizat pierderile de valoare aferente titlurilor de participare în .X. pentru a reflecta în situațiile sale financiare o valoare contabilă a investiției în .X. conformă cu realitatea și principiul contabil al prudenței.

Totodată, s-au prezentat și documente constând în calculul ajustărilor de depreciere, respectiv Contractul de consultanță încheiat cu compania .X. în vederea vânzării părților sociale deținute de SC .X. SA la .X., adeverință privind evitarea impozitării duble a veniturilor eliberată de Ministerul de Finanțe al Rusiei, Invoice nr..X./21.09.2010 în valoare de .X. USD, Cerere aprobare plată, Note contabile de vânzare a părților sociale deținute de SC .X. S.A. la .X., Contractul de vânzare de părți sociale încheiat între SC .X. SA în calitate de vânzător și .X. în calitate de cumpărător, Fișa contului 26911 – Vărsăminte de efectuat titluri – Filiale Consolidate, alte documente specifice tranzacției.

Din fișa contului 26911 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate” s-a constatat că notele contabile prin care au fost evidențiate cumpărarea acțiunilor și costurile achitate de către SC .X. S.A. sunt următoarele:

În data de 25.09.2006

261 „Acțiuni deținute la = 269 „Vărsăminte de efectuat .X. lei
entitățile afiliate” privind acțiunile deținute la (.X. USD)
entitățile afiliate”

În data de 19.12.2006

269 „Vărsăminte de efectuat = 5124 “Conturi la bănci .X. lei
privind acțiunile deținute la în valută “ (.X. USD)
entitățile afiliate”

În data de 28.12.2006

269 „Vărsăminte de efectuat = 5124 “Conturi la bănci .X. lei
privind acțiunile deținute la în valută “ (.X. USD)
entitățile afiliate”

În anul 2007 societatea a înregistrat provizion de depreciere a titlurilor de participare în sumă de .X. lei, astfel:

686 „Cheltuieli financiare = 269 „Vărsăminte de efectuat .X. lei
privind amortizările și ajustările privind acțiunile deținute la
pentru pierdere de valoare” entitățile afiliate”

În anul 2008 societatea a înregistrat un provizion de depreciere a titlurilor de participare în sumă de .X. lei, astfel:

686 „Cheltuieli financiare = 269 „Vărsăminte de efectuat .X. lei
privind amortizările și ajustările privind acțiunile deținute la
pentru pierdere de valoare” entitățile afiliate”

În luna decembrie 2009 a fost înregistrat și un provizion de depreciere a titlurilor de participare în sumă de .X. lei, astfel :

686 „Cheltuieli financiare = 269 „Vărsăminte de efectuat .X. lei
privind amortizările și ajustările privind acțiunile deținute la
pentru pierdere de valoare” entitățile afiliate”

Conform explicațiilor reprezentanților societății ajustările de valoare pentru investiția financiară în .X. reprezentând provizioane înregistrate în contabilitatea SC .X. SA au fost tratate ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru calculul impozitului pe profit, în perioada 2007 – 2009.

Din notele contabile prezentate privind înregistrarea vânzării părților sociale deținute SC .X. SA la .X., s-a constatat că în luna septembrie 2010 a fost înregistrată vânzarea titlurilor de participare, astfel :

6641 „Cheltuieli privind imobilizările = 261 “Acțiuni deținute la .X. lei
financiare cedate” entitățile afiliate”

461 “Debitori diverși” = 7641 „Venituri din imobilizări .X. lei
financiare cedate”

Totodată, s-a efectuat și înregistrarea unor servicii de consultanță prestate de COMPANIA DE INVESTIȚII .X., constând în asistarea SC .X. SA la tranzacționare, organizarea și participarea în beneficiul .X. la negocierile cu cumpărătorul, coordonarea activităților tuturor părților tranzacției precum și a consilierilor juridici, auditorilor și altor consilieri, organizarea ofertei de preț, astfel: 628 „Alte cheltuieli cu serviciile = 408 „Furnizori - facturi nesosite” .X. lei executate de terți”

628 „Alte cheltuieli cu serviciile =7641 „ Venituri din imobilizări - .X. lei executate de terți” financiare cedate”

Tot în anul 2010, societatea a închis provizionul constituit efectuând nota contabilă:

269 „Vărsăminte de efectuat = 786 “Venituri financiare din .X. lei privind acțiunile deținute la ajustări pentru pierdere entitățile afiliate” de valoare”

Astfel, pe anul 2010 profitul fiscal a fost diminuat cu valoarea provizionului închis, venitul înregistrat pe seama contului 786 “Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare” fiind considerat de societate neimpozabil la calculul rezultatului fiscal.

Ca urmare, din vânzarea titlurilor de participare a rezultat o pierdere (atât contabilă cât și fiscală) a SC .X. SA în sumă de .X. lei.

Având în vedere pierderea realizată din tranzacția efectuată, precum și faptul că documentele prezentate nu justifică scopul achiziției părților sociale la capitalul social al .X., **organele de inspecție fiscală au solicitat documente din care să rezulte dacă investiția a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile la SC .X. S.A**, reprezentanții societății prezentând următoarele documente:

Raport preliminar de diligență rezonabilă privind Proiectul Delta întocmit în luna iunie 2006 de CMS .X. LLP și actualizat în luna decembrie 2006, Proiect de raport financiar și fiscal privind Proiectul Delta întocmit în luna iunie 2006 de .X., Moțiune în atenția Consiliului de Administrație al .X. S.A., nesemnată și fără număr de înregistrare la SC .X. SA, privind achiziția a 74,9% a părților sociale din .X., întocmită în luna septembrie 2006, Popunere a Comitetului Executiv al SC .X. SA privind vânzarea părților sociale deținute la .X., nesemnată și neînregistrată la SC .X. SA (fostă SC .X. SA) întocmită în luna august 2010, Istoria corporativa a companiilor rusești care au facut obiectul achiziției, nesemnată și fără număr de înregistrare, Lista licențelor de exploatare deținute de societățile achiziționate, nesemnată și fără număr de înregistrare, o prezentare Power Point a activității de exploatare din Regiunea .X., nesemnată și fără număr de înregistrare, Raportări financiare anuale ale .X. întocmite pentru anii 2008 și 2009, Contractul de vânzare a părților sociale deținute de SC .X. SA la .X., întocmit în luna august 2010 semnat din partea SC .X. SA de .X., în calitate de Head of International Assets, Act adițional din 30 august 2010 privind prelungirea contractului de

împrumut încheiat în anul 2008 între SC .X. SA (fostă SC .X. SA) în calitate de creditor și .X., în calitate de debitor, semnat de .X. din partea SC .X. SA, în baza împuternicirii speciale acordată de .X. și .X. membrii ai Comitetului Executiv al SC .X. SA, înregistrată la SC .X. SA sub nr..X./27.08.2010, Certificat constatator privind persoanele cu drept de semnătură din partea societății .X. LTD, companie care îndeplinește calitatea de director al societății cumpărătoare .X., o listă cu persoanele care au drept de semnătură din partea Băncii .X. AG, o scrisoare de garanție eliberată în favoarea SC .X. SA de banca .X. Ltd privind plata sumei de .X. USD, Contract de investiții între SC .X. SA și .X. cu privire la .X., încheiat în 26 septembrie 2006, semnat din partea SC .X. SA de .X. în calitate CEO al S.C. .X. S.A, adresă a societății .X. transmisă către SC .X. SA, în data de 15 decembrie 2006, în care este prezentat un rezumat al tranzacției, Cerere de plată în favoare .X., cu privire la transferul sumei de .X. USD privind contravaloarea părților sociale cumpărate de SC .X. SA, transferul sumei de .X. USD reprezentând contravaloarea cheltuielilor de capital și operaționale, semnată de reprezentanții SC .X. SA .X. și .X., în data de 15.12.2006, la care este anexată o altă cerere de plată pentru suma de .X. USD privind creșterea capitalului societății .X., semnată de aceleași persoane, dar în data de 20.12.2006, Corespondența și lista companiilor rusești contactate în legătură cu intenția SC .X. SA privind procesul de dezinvestire – iulie 2008, Cerere de ofertă nr.1:CorSarNeft-.X. Asset-Brief company Overview – întocmit de .X., în august 2008, Mediu de piață și următorii pași în procesul de vânzare, întocmit de .X., Cerere de ofertă nr.2: Investment Opportunity – Exploration and Field development opportunity în Russia, întocmit de .X. în septembrie 2010, un rezumat al întâlnirii Comitetului de vânzare cu echipa de vânzare în septembrie 2009, nesemnat și fără număr de înregistrare la SC .X. SA, Termeni și condiții, încheiat între SC .X. SA și .X. – privind achiziția a 74,9% din acțiunile .X., semnat din partea vânzătorului SC .X. SA de .X. – Membru Consiliului Executiv, Contract de împrumut din data de 21 octombrie 2008, încheiat între SC .X. SA în calitate de creditor și .X. în calitate de debitor, Act adițional la Contractul de Împrumut datat 21 octombrie 2008 dintre SC .X. SA și .X., Act adițional la împrumut și prelungire a contractului la Contractul de Împrumut datat 21 octombrie 2008, încheiat la 30 august 2010.

Din analiza documentelor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Referitor la Raportul de diligență juridică rezonabilă creat în unanimitate pentru .X. AG de către CMS .X. LLP pentru a ajuta AG în a evalua posibila achiziție, directă sau indirectă, sau subscrierea de capital în Societățile Țintă, respectiv societatea pe acțiuni de tip închis „.X.”, societatea pe acțiuni de tip deschis „.X.”, societatea pe acțiuni de tip deschis „.X.”, societatea cu răspundere limitată „.X.”, societatea cu răspundere limitată „.X.”, societatea cu răspundere limitată „.X.” și societatea cu răspundere limitată „.X.”.

Referitor la titlul de proprietate al vânzătorilor privind societățile țintă, în Raportul de diligență rezonabilă se precizează că nu s-a primit niciun fel de

documente justificative care să demonstreze modalitatea în care vânzătorii au ajuns să dețină societățile țintă.

În ceea ce privește licențele pentru exploatarea subsolului, în Raportul de diligență juridică rezonabilă se precizează că deținătorii de Licență nu respectă în totalitate termenele și condițiile Licențelor aferente. Aceste situații de neconformitate se referă, printre altele, la producția excesivă de petrol, nerespectarea volumelor anuale stabilite privind operațiunile seismice și obligațiile de forare. Totodată, consultantul precizează în Raportul de diligență rezonabilă, că societățile petroliere din .X. încalcă des regulile și regulamentele de mediu în timpul desfășurării operațiunilor comerciale principale (de ex. explorare petrol, extracție petrol, transport petrol etc), precum și faptul că o atenție specială trebuie acordată de AG contractelor de împrumut dintre Societățile Țintă și .X., .X. și .X. S.A., deoarece par să fi fost încheiate între entități afiliate și fără dobânzi aplicate.

Referitor la achiziția societăților țintă de către .X., în Raportul de diligență juridică rezonabilă, se precizează:

1. S.A. de tip închis „.X.”, s-a analizat un contract de cumpărare de acțiuni dintre .X., .X. și .X. S.A din 19 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 200 de acțiuni ordinare la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

2. S.A. de tip deschis „.X.”. Urmare analizării contractului de cumpărare de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 19 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Consultantul precizează că potrivit acestui contract, .X. urma să achiziționeze 1.000 de acțiuni ordinare la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

3. S.A. de tip deschis „.X.” În Raportul de diligență juridică rezonabilă consultantul specifică faptul că a analizat un contract de cumpărare de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 19 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 1.000 de acțiuni ordinare la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

4. SRL „.X.” Urmare analizării contractului de cumpărare de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 16 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X., consultantul concluzionează că potrivit acestui contract, .X. urma să achiziționeze 100% din acțiunile la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

5. SRL „.X.” Consultantul precizează în Raportul de diligență juridică rezonabilă că a analizat un contract de cesiune de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 16 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 100% din acțiunile la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

6. SRL „.X.”.X.” În Raportul de diligență juridică rezonabilă, consultantul precizează că a analizat un contract de cesiune de acțiuni dintre .X., .X. și .X. SA din 16 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 100% din acțiunile la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

7. SRL „.X.” Urmare analizări contractului de cesiune de acțiuni dintre .X., .X. și .X. din 16 octombrie 2006 în legătură cu acțiunile la .X.. Conform acestui contract, .X. urma să achiziționeze 100% din acțiunile la .X., ceea ce reprezintă 100% din capitalul inițial al acesteia.

Astfel, 5 (cinci) din cele 7 societăți țintă, au ca unic acționar .X., conform informațiilor prezentate în Raportul de diligență juridică rezonabilă întocmit de CMS .X. LLP în luna iunie 2006 și actualizat luna decembrie 2006. Totodată, în acest raport, consultantul precizează că nu a primit documentele constitutive nici ale societății .X. dar, nici pentru .X. S.A și .X. SA astfel că nu a putut identifica beneficiarul real al acestora. Un alt element important constă în faptul că .X. a achiziționat acțiunile din cele 7 (șapte) societăți țintă, în perioada 16 octombrie 2006 – 19 octombrie 2006.

Referitor la Licențele pentru exploatarea subsolului, consultantul CMS .X. LLP arată că potrivit rapoartelor generate de titularii Licențelor, aceștia nu respectă integral termenele și condițiile Licențelor. Totodată, în raport se precizează că 5 (cinci) din cele 7 (șapte) societăți țintă au sediul în .X. și sunt administrate de .X.. Cele 5 societăți administrate de .X. sunt: .X., .X., .X., .X. și .X..

Referitor la Contractele societăților țintă, consultantul CMS .X. LLP precizează că a analizat doar contractele .X., .X., .X., .X., .X. și .X. și atrage atenția că niciuna din societățile țintă nu are activitate semnificativă de producție de petrol fiind implicați în principal în seismologie de explorare.

De asemenea, prin Raportul de diligență juridică rezonabilă se menționează că nu există dovezi în legătură cu acorduri între societăți și terți privind vânzări de petrol, comercializare și logistică, rafinare petrol etc. și că nu există contracte de transport petrolier încheiate între societățile țintă - .X., societatea Transneft reprezentând monopolul statului asupra transportului de țiței prin conducte.

În ceea ce privește contractele de împrumut angajate de societățile țintă la momentul achiziției acestora de către .X., consultantul CMS .X. LLP precizează ca deficiență faptul că în general nu a văzut documente în legătură cu sumele împrumutate, precum și faptul că unele contracte de împrumuturi, par să fi fost încheiate între entități afiliate și fără dobânzi aplicate.

Referitor la Proiectul de raport financiar și fiscal privind Proiectul Delta întocmit în luna iunie 2006 de .X., consultantul atrage atenția că în perioada 2004 și până în primul trimestru din anul 2006, grupul de companii a înregistrat active negative care ar avea ca rezultat lichidarea forțată de către creditorii a acestora. De asemenea, se atrage atenția că în aceeași perioadă dezvoltarea proiectelor era în stadiul inițial, negenerând venituri până la data întocmirii raportului, proiectele având un grad înalt de finanțare din împrumuturi de la părți afiliate.

Totodată, consultantul .X., precizează în Raportul financiar fiscal, că grupul de companii a fost implicat într-un număr de scheme cu scopul de a genera cash neînregistrat, acest aspect ducând la un risc fiscal înalt. De asemenea, în același raport se arată că grupul de companii a înregistrat la 1 iunie 2006, un număr de 59

de salariați, din care 19 salariați sunt alocați societății .X., care manageriază grupul de companii.

Referitor la celelalte documente prezentate în scopul justificării achiziției, respectiv Moțiunea ce are ca autor pe domnul .X. emisă în atenția Consiliului de Administrație al SC .X. SA, nesemnată și fără număr de înregistrare la societatea SC .X. SA, întocmită în luna septembrie 2006, nu prezintă riscurile la care este predispusă SC .X. SA prin achiziția a 74,9% a părților sociale din societatea .X., riscuri asupra cărora atrag atenția consultanții CMS .X. LLP și .X., (întocmite pentru .X. AG și .X. Exploration), în cele două Rapoarte.

În concluzie, din analiza documentelor prezentate în scopul justificării achiziției de 74,9% a părților sociale din capitalul social al .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 25.09.2006 între SC .X. SA și .X. .X. s-a încheiat un contract prin care aceasta din urmă vinde către SC .X. SA pachetul majoritar al părților sociale deținute la .X. Cipru – deținută în totalitate de către .X..

La momentul efectuării tranzacției .X. deținea .X. de părți sociale în sumă de .X. EUR, reprezentând 100% din capitalul social al .X., așa cum rezultă din punctul 1.1 (dd) 'părți sociale' din contract. Conform contractului, .X. are acces la know-how în explorarea și producția petrolului în .X. și controlează direct sau indirect o serie de companii rusești active în domeniu. Managementul .X. este asigurat de către firma .X. LLC așa cum rezultă la punctul 1.1.w din contract.

Urmare contractului au fost desfășurate următoarele tranzacții:

Conform pct. 2.1 din contractul încheiat între părți, imediat ce sunt obținute toate aprobările cerute, .X. va transfera și atribui, urmând toate procedurile descrise de către legea rusească, toate acțiunile/interesele sale, deținute direct sau indirect, către .X..

După ce transferul părților sociale ale subsidiarelor s-a realizat, .X. va crește capitalul social al .X. prin emiterea a 90.000 de părți sociale noi cu o valoare nominală de 1 USD și o valoare de emisie de 1.000 USD/parte socială. Noua subscriere va fi oferită către SC .X. SA la prețul de .X. USD așa cum rezultă din punctul 2.2 din contract.

După creșterea capitalului social al .X., .X. va vinde și va transfera către SC .X. SA un număr de 22.350 părți sociale cu o valoare nominală de 1 USD și valoarea de vânzare de .X. USD, așa cum rezultă din punctul 2.3 din contract.

La sfârșitul tranzacțiilor menționate în contract, structura capitalului social al .X. va fi următoarea:

- SC .X. SA – 112.350 părți sociale reprezentând 74,9% din capitalul social;
- .X. – 37.650 părți sociale reprezentând 25,1% din capitalul social.

De asemenea, SC .X. SA agreează să achite 74,9% din cheltuielile de capital făcute de către .X. și subsidiarele acesteia între data de 17.05.2006 și până la data contractului (25.09.2006), prin plata unei sume de .X. USD în contul .X..

Pentru perioada 26.09.2006 – 19.12.2006, SC .X. SA va achita cheltuielile de capital făcute de către .X. și subsidiarele acesteia în sumă de .X. USD (așa cum rezultă din actul adițional la contract).

De asemenea, din actul adițional al contractului reiese că SC .X. SA va plăti și 74,9% din costurile de licitație, astfel:

- .X. USD pentru perioada 17.05.2006 – 19.12.2006;
- .X. USD pentru costurile de licitație pentru .X. și .X. (subsidiare).

.X. a solicitat SC .X. SA achitarea unor cheltuieli operaționale efectuate în strânsă legătură cu activitatea curentă a subsidiarelor (salarizare, taxe, costuri administrative etc.) în perioada 17.05.2006 – 19.12.2006, în sumă de .X. USD. Total costuri care vor fi achitate de către SC .X. SA, pentru perioada 17.05.2006 – 19.12.2006, se ridică la suma de .X. USD (.X. USD - cheltuieli de capital și .X. USD – cheltuieli operaționale)

Solicitarea de plată a fost făcută astfel:

- Suma de .X. USD (contravaloarea a 22.350 acțiuni) va fi achitată către .X. (la Banca Coutts Bank von Erst AG din Zurich);
- Suma de .X. USD (contravaloarea a 90.000 acțiuni) va fi achitată către .X. (la Banca Coutts Bank von Erst AG din Zurich);
- Suma de .X. USD (contravaloarea cheltuielilor de capital și operaționale) va fi achitată către .X. (la Banca Coutts Bank von Erst AG din Zurich).

Toate debitele subsidiarelor care decurg din împrumuturi au fost transferate și alocate de la creditorul precedent către compania .X. LTD fără compensație din partea .X. LTD care este o companie 100% afiliată companiei .X., așa cum rezultă din punctul 2.9 din contract.

Conform informațiilor disponibile în aplicația “ORBIS” societatea .X. a fost înființată în data de **23.08.2006**, deci cu o lună mai devreme de data efectuării tranzacției. Tranzacția dintre SC .X. SA și .X. privind achiziția a 74,9% din părțile sociale ale societății .X. fiind încheiată în data de **25.09.2006**.

Potrivit Raportului de diligență juridică rezonabilă, întocmit de CMS .X. LLP (pentru .X. AG), **cele 7 (șapte) societăți țintă au fost achiziționate de .X. în perioada 16 octombrie 2006 – 19 octombrie 2006 deci, ulterior încheierii tranzacției dintre SC .X. SA și .X. (societatea care deține compania .X.), care a avut loc în data de 25.09.2006.**

În Moțiunea ce are ca autor pe domnul .X. (fără a se menționa în ce calitate face această propunere) nesemnată și fără număr de înregistrare la societatea .X., întocmită în luna septembrie 2006, se cere Consiliului de Administrație al SC .X. SA Decizia de a aproba **“Achiziția pachetului majoritar de 74,9% în noua companie holding din Cipru pentru prețul de achiziție de .X. milioane dolari, plătiți vânzătorului. Investirea unei rezerve de capital de 90 milioane de dolari în holding-ul din Cipru. Acordarea unor împrumuturi de către .X. ca acționar sau de la un terț, în valoare de .X. milioane de dolari cu dobânda de Libor la 6 luni plus 0,7% pe an”**, la punctul 1 din Moțiune - Descrierea tranzacției, se precizează că **“Oportunitatea constă în achiziționarea unei participații majoritare de 74,9% într-un grup de 7 companii rusești care dețin licențe de explorare în bazinele .X. (Volga Urali) și Komi (Timan Pechora) în partea europeană a .X.”**

În studiul efectuat de consultantul .X. LLP, se face referire la **societăți cu sediul în Regiunea .X.**, respectiv .X., .X., .X., .X., .X., precizând că niciuna din

societățile de mai sus nu are activități comerciale semnificative în domeniile extracției de petrol și gaze, rafinare, comercializare și logistică. **Toate desfășoară doar operațiuni de seismologie de explorare și cercetare geologică.**

Analiza cronologică a datelor este:

a) În data de **18 septembrie 2006** este întocmită de domnul .X., **Moțiunea** prin care se cere Consiliului de Administrație al .X. S.A. Decizia de a aproba, achiziția pachetului majoritar de 74,9% din compania .X. cu sediul în Cipru;

b) În data de **25.09.2006 s-a încheiat tranzacția dintre SC .X. SA și .X. (societate care deține compania .X.) privind achiziționarea a 74,9%** din părțile sociale ale societății .X.;

c) În perioada **16 octombrie 2006 – 19 octombrie 2006, (ulterior tranzacției), .X. a achiziționat societățile țintă (.X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X.)** de unde reiese că la data efectuării tranzacției (25.09.2006), compania .X. nu deținea societățile prezentate în Moțiune de domnul .X. și care în fapt fac obiectul tranzacției.

Din explicațiile scrise ale reprezentanților societății rezultă:

1. Studiul efectuat de CMS .X. LLP, privind posibila achiziție, directă sau indirectă sau subscrierea de capital în Societățile Țintă (.X., .X., .X., .X., .X., .X., .X.) a fost comandat de .X. AG (.X. Aktiengesellschaft), a avut ca obiect evaluarea posibilei achiziții directe, indirecte sau subscrierea de capital la un grup de societăți, denumite societăți țintă, respectiv: .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X..

2. Studiul efectuat de .X., având ca scop achiziția grupului de societăți țintă de către .X. GmbH a fost comandat de .X. GmbH și a avut ca scop efectuarea unei analize financiare și fiscale care să ajute în decizia de a achiziționa sau nu pachetul majoritar de acțiuni la societățile țintă, precum și în decizia de a stabilire a prețului de achiziție.

3. Referitor la plata celor două studii se precizează că până la data întocmirii notei explicative *“nu au fost identificate aceste servicii în sumele refacturate către .X. de către .X. AG și, respectiv .X. GmbH”*.

4. Decizia de cumpărare a aparținut SC .X. SA și a fost aprobată în Consiliul de Administrație al SC .X. SA din 19.09.2006 conform extrasului din minuta ședinței din data de 19.09.2006.

5. SC .X. SA a fost reprezentată în Comitetul Director al .X. de doi directori, respectiv .X. și .X. conform extrasului din minuta ședinței Comitetului Director al SC .X. SA din data de 18.12.2006.

6. Decizia de vânzare a pachetului majoritar de părți sociale detinute de SC .X. SA în .X. a fost luată de Directoratul SC .X. SA (fostă SC .X. SA), în data de 25.08.2010 conform extrasului din minuta ședinței în care s-a aprobat această Decizie.

7. Decizia de numire a consultantului .X. a aparținut societăților SC .X. SA și .X., în calitate de acționari în .X., fără a se prezenta o Decizie în acest sens.

8. .X. în calitate consultant a realizat activitățile prevăzute în contractul de consultanță și asistență în organizarea negocierilor cu potențialii cumpărători. Din analiza contractului de consultanță a rezultat că .X. în calitate de consultant,

participă și la negociere cu potențialii cumpărători, reprezentând în acest proces interesele clientului (respectiv SC .X. SA și .X.).

9. Urmarea analizei juridice efectuate cu privire la .X., .X. a identificat faptul că Actul Constitutiv al societății la .X. acordă o putere de decizie acționarului minoritar .X. mult mai mare comparativ cu așteptările sale, precum și faptul că obligațiile SC .X. SA față de .X., asumate prin Contractul de Investitor și Acționariat (încheiat la data de 25.09.2006), i-ar fi fost opozabile chiar și după ieșirea SC .X. SA din acționariatul .X..

Din explicațiile reprezentanților societății reiese că:

- studiile au fost efectuate la comanda companiilor AG și respectiv .X. GmbH societăți afiliate SC .X. SA (fostă SC .X. SA);

-nu s-a demonstrat dacă plata acestor studii a fost efectuată de SC .X. SA și nici dacă aceste servicii se găsesc refacturate de către AG și .X. GmbH, către SC .X. SA;

-în data de 25.07.2014 au fost solicitate pe e-mail clarificări cu privire la funcțiile deținute de persoanele: .X. și .X., numite să reprezinte interesele SC .X. SA în .X., având în vedere că SC .X. SA era acționarul majoritar, iar din extrasul minutei ședinței Comitetului Director al SC .X. SA din data de 18.12.2006, nu rezulta acest aspect. Conform răspunsului formulat pe e-mail, în data de 28.07.2014, cele 2 persoane propuse de către SC .X. SA spre a fi numite în calitate de directori ai .X. nu aveau calitatea de angajați ai companiei și nu ocupau funcții în cadrul SC .X. SA;

-din analiza contractului de consultanță rezultă că societatea .X. în calitate consultant, participă și la negociere cu potențialii cumpărători, reprezentând în acest proces interesele clientului (respectiv SC .X. SA și .X.). Contribuabilul nu a prezentat documente justificative în acest sens;

-.X. nu a putut să cumpere pachetul majoritar de părți sociale deoarece din analiza juridică efectuată cu privire la .X., a constatat că Actul Constitutiv al societății .X. acordă o putere de decizie acționarului minoritar .X. mult mai mare comparativ cu așteptările sale.

Astfel, documentele prezentate și răspunsurile formulate în nota explicativă, nu justifică faptul că tranzacția efectuată a fost în scopul realizării de venituri impozabile la SC .X. SA astfel că, pierderea rezultată din vânzarea de părți sociale, în sumă de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

De asemenea, cheltuielile în sumă de .X. lei, efectuate cu consultantul .X., înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SA, asociate tranzacției, nu se justifică a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile ale SC .X. SA, fapt pentru care sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

Din documentele prezentate (studiul efectuat de CMS .X. LLP și studiul efectuat de către .X.) s-a constatat că deși acționarii AG (.X. Aktiengesellschaft) și .X. GmbH cunoșteau riscurile care rezultă din achiziția pachetului majoritar de 74,9% de părți sociale din compania .X. Cipru, totuși prin decizia ca investiția să

fie efectuată de SC .X. SA toate riscurile au fost transferate societății SC .X. SA (fostă SC .X. SA).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, în conformitate cu dispozițiile art.21 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă totală de .X. lei reprezentând pierderea rezultată din vânzarea de părți sociale și cheltuieli de consultanță asociate tranzacției respective, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

În drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform prevederilor art.21 alin.4)lit.h) din același act normativ:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

h) cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații, precum și de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora. Excepția nu se aplică pentru cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a titlurilor de participare tranzacționate pe piața autorizată și supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, în perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2009 inclusiv;”

Potrivit prevederilor pct.46 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“Nu intră sub incidența acestor prevederi cheltuielile reprezentând valoarea titlurilor de participare tranzacționate sau cesionate.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații, precum și de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora pe piața autorizată tranzacționate sau cesionate.

Potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au analizat

vânzarea titlurilor de participare deținute la .X. către .X., în pierdere, prin prisma achiziției participației la .X. pe baza documentelor prezentate de societate.

Astfel, din analiza **Raportului preliminar de diligență rezonabilă privind Proiectul Delta întocmit în luna iunie 2006 de CMS .X. LLP și actualizat în luna decembrie 2006**, întocmit pentru .X. AG în vederea evaluării posibile a achiziției, directă sau indirectă, sau subscrierea de capital în societățile țintă, a rezultat că în ceea ce privește titlul de proprietate al vânzătorilor privind societățile țintă nu s-au prezentat documentele justificative care să demonstreze modalitatea în care vânzătorii au ajuns să dețină societățile țintă, iar în ceea ce privește licențele pentru exploatarea subsolului a rezultat că deținătorii de Licență nu respectă în totalitate termenele și condițiile Licențelor aferente (producția excesivă de petrol, nerespectarea volumelor anuale stabilite privind operațiunile seismice și obligațiile de forare), faptul că societățile petroliere din .X. încalcă des regulile și regulamentele de mediu în timpul desfășurării operațiunilor comerciale principale (de ex. explorare petrol, extracție petrol, transport petrol etc), precum și că acestea sunt finanțate din contracte de împrumut de la entități afiliate, fără dobânzi aplicate.

Referitor la achiziția societăților țintă de către .X., în Raportul de diligență juridică rezonabilă, se analizează fiecare societate țintă în parte concluzia fiind aceea că 5 (cinci) din cele 7 (șapte) societăți țintă au ca unic acționar .X., iar în ceea ce privește această societate consultantul reține că nu a primit documentele constitutive nefiind în măsură să identifice beneficiarul real al acestora, precum și faptul că **.X. a achiziționat acțiunile din cele 7 (șapte) societăți țintă, în perioada 16 octombrie 2006 – 19 octombrie 2006.**

De asemenea, consultantul a analizat doar 5 (cinci) societăți țintă din cele 7 (șapte), respectiv .X., .X., .X., .X. și .X. care sunt administrate de .X. concluzionând că acestea nu au activitate semnificativă de producție de petrol fiind implicate în principal în seismologie de explorare, neexistând acorduri între societăți și terți privind vânzări de petrol, comercializare și logistică, rafinare petrol etc., respectiv contracte de transport petrolier încheiate cu .X., care reprezintă monopolul statului asupra transportului de țiței prin conducte.

Din analiza **Proiectului de raport financiar și fiscal privind Proiectul Delta întocmit pentru .X. GmbH în luna iunie 2006 de către .X.** a rezultat că în perioada 2004 și până în primul trimestru din anul 2006, grupul de companii a înregistrat active negative care ar avea ca rezultat lichidarea forțată de către creditori a acestora, dezvoltarea proiectelor fiind în stadiul initial, negenerând venituri, iar proiectele aveau un grad înalt de finanțare din împrumuturi de la părți afiliate.

Totodată, prin acest document consultantul .X. a precizat că grupul de companii a fost implicat într-un număr de scheme cu scopul de a genera cash neînregistrat, acest aspect ducând la un risc fiscal înalt, înregistrând la 1 iunie 2006 un număr de 59 de salariați, din care 19 salariați erau alocați societății .X., care manageria grupul de companii.

Potrivit celor mai sus prezentate reiese că ambele documente încheiate pentru .X. AG și .X. GmbH au avut ca scop evaluarea stării economico-financiare a societăților țintă în vederea identificării riscurilor pentru achiziția acestora de către .X..

De asemenea, prin **Moțiunea din data de 18.09.2006**, ce are ca autor pe domnul .X. emisă în atenția Consiliului de Administrație al SC .X. SA, nesemnată și fără număr de înregistrare la SC .X. SA, nu se prezintă riscurile arătate de consultantții CMS .X. LLP și .X. în cele două rapoarte invocate mai sus la care este predispusă SC .X. SA prin achiziția a 74,9% a părților sociale din .X..

Prin Moțiune se solicită Consiliului de Administrație al SC .X. SA decizia de a aproba **“Achiziția pachetului majoritar de 74,9% în noua companie holding din Cipru pentru prețul de achiziție de .X. milioane dolari, plătiți vânzătorului. Investirea unei rezerve de capital de .X. milioane de dolari în holding-ul din Cipru. Acordarea unor împrumuturi de către .X. ca acționar sau de la un terț, în valoare de .X. milioane de dolari cu dobânda de Libor la 6 luni plus 0,7% pe an”**, la punctul 1 din Moțiune - Descrierea tranzacției, se precizându-se că **“Oportunitatea constă în achiziționarea unei participații majoritare de 74,9% într-un grup de 7 companii rusești care dețin licențe de explorare în bazinele .X. (Volga Urali) și Komi (Timan Pechora) în partea europeană a .X.”**.

Decizia de cumpărare a aparținut SC .X. SA și a fost aprobată în Consiliul de Administrație al SC .X. SA din data de 19.09.2006 conform extrasului din minuta ședinței din data de 19.09.2006.

Astfel, la data de 25.09.2006 între SC .X. SA și .X. .X. s-a încheiat un contract prin care .X. a vândut către SC .X. SA pachetul majoritar al părților sociale deținute la .X. Cipru, societate deținută în totalitate de către .X..

Mai mult, având în vedere că .X. a achiziționat acțiunile din cele 7 (șapte) societăți țintă, în perioada 16 octombrie 2006 – 19 octombrie 2006, reiese că la data efectuării tranzacției - 25.09.2006, compania .X. nu deținea societățile prezentate în Moțiune de domnul .X. și care în fapt fac obiectul tranzacției.

Din analiza contractului încheiat între SC .X. SA și .X. .X., efectuată de organele de inspecție fiscală a rezultat că au fost desfășurate următoarele tranzacții:

Conform pct.2.1 din contract, imediat ce sunt obținute toate aprobările cerute, .X. va transfera și atribui, urmând toate procedurile descrise de către legea rusească, toate acțiunile/interesele sale, deținute direct sau indirect, către .X..

După realizarea transferului părților sociale ale subsidiarelor, .X. va crește capitalul social al .X. prin emiterea a 90.000 de părți sociale noi cu o valoare nominală de 1 USD și o valoare de emisie de 1.000 USD/parte socială, noua subscriere fiind oferită către SC .X. SA la prețul de .X. USD așa cum rezultă din punctul 2.2 din contract.

După creșterea capitalului social al .X., .X. va vinde și va transfera către SC .X. SA un număr de 22.350 părți sociale cu o valoare nominală de 1 USD și valoarea de vânzare de .X. USD, așa cum rezultă din punctul 2.3 din contract.

De asemenea, SC .X. SA agreează să achite 74,9% din cheltuielile de capital făcute de către .X. și subsidiarele acesteia între data de 17.05.2006 și până la data contractului prin plata unei sume de .X. USD în contul .X., iar în perioada 26.09.2006 – 19.12.2006, SC .X. SA va achita cheltuielile de capital făcute de către .X. și subsidiarele acesteia în sumă de .X. USD, conform actului adițional la contract.

Din actul adițional al contractului a rezultat că SC .X. SA va plăti și 74,9% din costurile de licitație, astfel:

- .X. USD pentru perioada 17.05.2006 – 19.12.2006;
- .X. USD pentru costurile de licitație pentru .X. și .X. (subsidiare), precum și faptul că .X. a solicitat SC .X. SA achitarea unor cheltuieli operaționale efectuate în strânsă legătură cu activitatea curentă a subsidiarelor (salarizare, taxe, costuri administrative etc.), în perioada 17.05.2006 – 19.12.2006, în sumă de .X. USD. Total costuri ce vor fi achitate de către SC .X. SA, pentru perioada 17.05.2006 – 19.12.2006, se ridică la suma de .X. USD (.X. USD - cheltuieli de capital și .X. USD – cheltuieli operaționale).

Toate debitele subsidiarelor care decurg din împrumuturi au fost transferate și alocate de la creditorul precedent către compania .X. LTD fără compensație din partea .X. LTD care este o companie 100% afiliată companiei .X., conform punctului 2.9 din contract.

Conform informațiilor disponibile în aplicația "ORBIS" societatea .X. a fost înființată în data de 23.08.2006, cu o lună mai devreme de data efectuării tranzacției 25.09.2006.

Plecând de la argumentele prezentate în contestație referitoare la concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia din documentele analizate și din explicațiile scrise ale reprezentanților societății rezultă că nu se justifică faptul că, la 25.09.2006, SC .X. SA (fosta SC .X. SA) a achiziționat titlurile de participare la .X. în scopul realizării de venituri impozabile astfel că, diferența dintre veniturile realizate, mai mici, și cheltuielile efectuate, mai mari, înregistrate ca urmare a vânzării acestor titluri de participare către .X. în luna septembrie 2010 nu reprezintă cheltuielă deductibilă din punct de vedere fiscal, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește susținerea contestatarii conform căreia nu poate fi stabilită o legătură de cauzalitate între pretensele riscuri și „*împrejurarea ulterioară, imprevizibilă și insurmontabilă a inexistenței rezervelor de hidrocarburi sau a existenței unor cantități reduse, a căror exploatare s-a dovedit a fi neviabilă din punct de vedere comercial*” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât toate riscurile fiscale potențiale identificate în Proiectul de raport financiar și fiscal privind Proiectul Delta întocmit în luna iunie 2006 de .X.,

analizat la inspecția fiscală, au finalitate directă în pretul aferent achiziției participativității în .X., această investigație fiind efectuată tocmai în scopul de a ajuta la stabilirea pretului corect de vânzare-cumpărare.

Faptul că organele de inspecție fiscală au prezentat acest aspect ca fiind unul din riscurile cunoscute de SC .X. SA la achiziția a 74,9 % din capitalul social al .X. reiese chiar din documentele analizate, respectiv .X. a achiziționat cele șapte societăți țintă în perioada 16.10.2006 – 19.10.2006, ulterior datei de 25.09.2006 la care SC .X. SA a achiziționat părți sociale la .X.. Astfel, rezultă indubitabil că la achiziția cotei părți din capitalul social al .X., SC .X. SA, fie cunoștea acest risc pe care l-a asumat, fie nu cunoștea acest risc și a efectuat achiziția fără a analiza profitabilitatea/pierderea realizată prin această investiție.

Mai mult, prin Moțiunea din data de 18.09.2006 ce are ca autor domnul .X. emisă în atenția Consiliului de Administrație al SC .X. SA, nesemnată și fără număr de înregistrare la SC .X. SA, nu se prezintă riscurile arătate de consultanții CMS .X. LLP și .X. în cele două rapoarte invocate mai sus la care este predispusă SC .X. SA prin achiziția a 74,9% a părților sociale din .X. ci, numai oportunitățile oferite de această tranzacție cum ar fi cumpărarea unui procent important din companii rusești care dețin licențe de exploatarea în bazinele .X. și Komi.

De fapt, inițiativa achiziției pachetului majoritar al titlurilor de participare în .X. aparține acționarilor majoritari .X. AG (.X. Aktiengesellschaft) și .X. GmbH, cei care au comandat și suportat contravaloarea studiilor efectuate de consultanții CMS .X. LLP și .X..

Astfel, prin decizia grupului ca investiția să fie efectuată de SC .X. SA (fosta SC .X. SA) toate riscurile care rezultă din studiile efectuate au fost transferate SC .X. SA (fostă SC .X. SA).

Aceasta se confirmă și prin faptul că .X. (având în vedere că suma oferită de .X. USD, iar suma cu care a fost vândută participația deținută de SC .X. SA la .X., către .X., a fost de .X. USD) nu a cumpărat pachetul majoritar de părți sociale întrucât din analiza juridică efectuată cu privire la .X. a constatat că Actul Constitutiv al .X. acordă o putere de decizie acționarului minoritar .X. mult mai mare comparativ cu așteptările sale, precum și faptul că obligațiile SC .X. SA față de .X., asumate prin Contractul de Investitor și Acționariat din 25.09.2006, i-ar fi fost opozabile chiar și după ieșirea SC .X. SA din acționariatul .X..

Ca urmare, se reține că, de principiu, așa cum se prevede la art.21 alin.(4) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații vândute/cesionate nu reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal (acestea reprezentând excepția la lege) însă, în acest caz, toate riscurile cunoscute de conducerea grupului au fost transferate asupra SC .X. SA, aspect confirmat de faptul că acestea nu se regăsesc în decizia de aprobare a achiziției titlurilor de participare la .X. luată de Consiliul de Administrație al SC .X. SA.

Deși, domeniul de prospectare și exploatare a zăcămintelor de hidrocarburi se bazează pe date estimative, probabile și posibile în ceea ce privește cantitatea

de zăcământ exploatabilă în viitor și aducătoare de profit care să acopere investiția efectuată, stabilite de structuri de specialitate în domeniu, efectuarea unei astfel de achiziții presupune cunoașterea nu numai a oportunităților ci, în primul rând a riscurilor pe care le prezintă investiția or, atât timp cât în Moțiunea privind luarea deciziei de achiziționare a titlurilor de participare la .X. nu au fost prezentate și riscurile stabilite prin rapoartele comandate de .X. AG și .X. GmbH societatea nu justifică că achiziția a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, față de argumentul societății potrivit căruia natura riscurilor inerente evidențiate în rapoartele de analiză nu justifică sub nicio formă interpretarea „*eronată și abuzivă a organelor de inspecție fiscală*” conform căreia cheltuielile suportate de societate nu ar fi fost efectuate în scopul obținerii de venituri, se rețin următoarele:

În Raportul de diligență juridică rezonabilă creat în exclusivitate pentru .X. AG de către CMS .X. LLP pentru a ajuta .X. **sunt identificate următoarele riscuri:**

- referitor la titlul de proprietate al vânzătorilor privind societățile țintă nu s-a primit niciun fel de documente justificative care să demonstreze modalitatea în care vânzătorii au ajuns să dețină societățile țintă;

- în ceea ce privește licențele pentru exploatarea subsolului, deținătorii de Licență nu respectă în totalitate termenele și condițiile Licențelor aferente privind producția excesivă de petrol, nerespectarea volumelor anuale stabilite privind operațiunile seismice și obligațiile de forare.

- contractele de împrumut dintre societățile țintă și .X., .X. și .X. S.A., par să fi fost încheiate între entități afiliate și fără dobânzi aplicate;

- 5 (cinci) din cele 7 societăți țintă au ca unic acționar societatea .X. pentru care nu s-au primit documentele constitutive astfel că nu s-a putut identifica beneficiarul real al acestora;

- cele 5 (cinci) din cele 7 (șapte) societăți țintă au sediul în .X. și sunt administrate de .X. și niciuna din aceste societăți nu are activități semnificative de producție de petrol, fiind implicate, în principal, în seismologie de explorare;

- nu s-au prezentat dovezi în legătură cu acorduri între societăți și terți privind vânzări de petrol, comercializare și logistică, rafinare petrol etc. și nu există contracte de transport petrolier încheiate între societățile țintă și Transneft, respectiv Compania Națională de Căi Ferate a Rusiei;

- la momentul achiziției societăților țintă de către .X. nu au fost prezentate documente în legătură cu sumele împrumutate, iar unele contracte de împrumut par să fi fost încheiate între entități afiliate și fără dobânzi aplicate.

În raportul financiar fiscal consultantul .X., sunt prezentate următoarele riscuri:

- în perioada 2004 și până în primul trimestru din anul 2006, grupul de companii înregistrează active negative care ar avea ca rezultat lichidarea forțată de către creditorii a acestora;

- până la data întocmirii raportului, proiectele societăților țintă se află în stadiul inițial, negenerând venituri, având un grad înalt de finanțare din împrumuturi de la părți afiliate;

-grupul de companii a fost implicat într-un număr de scheme cu scopul de a genera cash neînregistrat, acest aspect ducând la un risc fiscal înalt;

-grupul de companii înregistrează la 1 iunie 2006, un număr de 59 de salariați, din care 19 salariați sunt alocații societății .X. care manageriază grupul de companii.

Totodată, referitor la argumentul conform căruia riscurile sunt acoperite de un mecanism de garanții și despăgubiri acordate de .X. prin Acord, prin clauza 7 organul de soluționare a contestației reține că prin contestație **nu se enumeră în concret riscurile care sunt acoperite de garanții**, făcându-se trimitere doar la clauza contractuală din Acord.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia riscul a fost cuantificat și rezultatul reflectat direct în prețul tranzacției convenit de părți prin Acord, organul de soluționare a contestației reține următoarele aspecte:

.X. a fost înființată în data de 23.08.2006 deci, cu o lună mai devreme de data efectuării tranzacției, iar tranzacția dintre SC .X. SA și .X. (societatea care deține .X.) a avut loc în data de 25.09.2006, la o lună după înființarea societății .X..

.X. a achiziționat acțiunile aferente celor 7 (șapte) societăți țintă în perioada 16 octombrie 2006 – 19 octombrie 2006, ulterior tranzacției din data de 25.09.2006.

Deși, față de această stare de fapt societatea arată că „*este recunoscut general conceptul de societate vehicul „SPV- special purpose vehicle” și că data înființării societății .X. nu prezintă relevanță, acesta nu poate fi reținut având în vedere că obiectul tranzacției constă tocmai în achiziția pachetului majoritar de titluri de participare în .X., societate care nu deținea la data tranzacției societățile țintă.*

Neexistând certitudini cu privire la obiectul tranzacției, respectiv achiziția de titluri de participare la .X., înființată cu o lună înainte de data tranzacției, fără ca aceasta să fi achiziționat cele 7 (șapte) societăți țintă care ar fi reprezentat de fapt oportunitatea efectuării acestei tranzacții așa cum se precizează în Moțiune, respectiv nefiind cunoscute riscurile evaluate prin cele două rapoarte de consultanță comandate de conducerea grupului .X. (acestea nefiind prezentate prin Moțiunea din data de 18.09.2006) nu se poate reține afirmația societății că riscul a fost cuantificat și reflectat direct în prețul tranzacției, fiind practic imposibilă cuantificarea riscurilor în condițiile în care acestea nu erau cunoscute, iar .X. nu deținea cele șapte societăți țintă la data tranzacției.

Referitor la argumentele prezentate de societate, în subsidiar, prin care se rețin o serie de riscuri care, în opinia acesteia sunt nerelevante sau au un caracter pur speculativ, organul de soluționare a contestației reține:

În ce privește susținerea conform căreia faptul reclamat de organele de inspecție fiscală că în Motiune nu sunt prezentate riscurile identificate în rapoartele de analiză juridică și financiar-fiscală, are un caracter pur speculativ, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nici prin contestație societatea nu clarifică calitatea persoanei care a întocmit Motiunea, documentul nu este semnat și nu are număr de înregistrare la SC .X. SA. Constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la acest document prezentat în timpul inspecției fiscale are la bază analizarea condițiilor de formă și de fond a oricărui document prezentat de un agent economic, iar redarea conținutului acestuia în raportul de inspecție fiscală nu poate avea caracter speculativ.

Referitor la susținerea potrivit căreia faptul că plata investigațiilor a fost suportată de societate nu prezintă relevanță și nu poate conduce la interpretarea că societatea nu ar fi beneficiat de rezultatul acestora, nu se poate reține întrucât plata rapoartelor de evaluare a situației economico-financiare a societăților țintă de către acționarii .X. AG și .X. EXPLORATION demonstrează că inițiativa efectuării acestei tranzacții aparține acestora, iar prin aprobarea în Consiliul de Administrație al SC .X. SA a deciziei de cumpărare a participațiilor în .X. care urma să achiziționeze societățile țintă, a avut loc transferul exclusiv al tuturor riscurilor rezultate din studiile efectuate de societățile de consultanță în sarcina SC .X. SA (fostă SC .X. SA).

Mai mult, argumentul societății potrivit căruia SC .X. SA este beneficiarul rezultatului investiției este neîntemeiat și poate fi interpretat ca speculativ, atât timp cât societatea a luat decizia de a constitui provizioane aferente acestei investiții, imediat după achiziția titlurilor de participare în societățile țintă, respectiv din anul 2007 nu se reține întrucât, chiar decizia de a constitui provizioane, înregistrate pe cheltuieli nedeductibile fiscal la perioadele respective, demonstrează că SC .X. SA (fosta SC .X. SA) a conștientizat riscul imediat după achiziție și l-a asumat în totalitate.

Argumentele din contestației referitoare la faptul că o serie de detalii irelevante au fost consemnate în mod repetat în raportul de inspecție fiscală în scopul inducerii în eroare și al creării unor confuzii, în lipsa oricărui temei sustenabil, nerespectându-se prevederile art.12 din Codul de procedură fiscală, conform căruia *“relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii”*, se rețin următoarele:

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, în temeiul art.49 alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *„(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

[...]

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege*”.

Astfel, organele de inspecție fiscală și-au fundamentat constatările cu privire la asumarea unor riscuri cunoscute de societățile din grup care au comandat rapoartele de consultanță, dar care nu se regăsesc în fundamentarea deciziei de aprobare a achiziției luată de Consiliul de Administrație al SC .X. S.A. în baza documentelor prezentate de societate.

Totodată, au fost respectate prevederile art.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reprezentanților societății în sensul că s-a acordat posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la aspectele constatate astfel că, au fost respectate prevederile art.12 din același act normativ care prevede „*Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii*”.

Referitor la argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală au menționat în raportul de inspecție fiscală „*inspecția fiscală nu a pus în discuție deductibilitatea teoretică a diferenței nefavorabile rezultate din vânzarea titlurilor de participare ci, asumarea unor riscuri cunoscute de societatea mamă și neregăsite în fundamentarea deciziei de aprobare a achiziției luată de Consiliul de Administrație al .X. SA*” ceea ce denotă depășirea flagrantă a competențelor organelor de inspecție fiscală, oportunitatea unei investiții realizate de o societate fiind exclusă și de la controlul instanțelor de judecată, nu poate fi reținut din următoarele motive:

Potrivit prevederilor art.6 și art.7 ain.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7

Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Față de cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale ale unui agent economic este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale.

Se reține că scopul economic al unei operațiuni este determinat de conținutul economic și aplicarea legilor fiscale în materie însă, potrivit doctrinei, în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului întrucât este determinantă analiza rezultatelor finale raportate la scopul inițial.

Astfel, se reține că rezultatul activității economice efectuate poate fi în concordanță cu scopul doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu mijloacele angrenate pentru obținerea sa, iar raportul dintre mijloacele utilizate, materiale și imateriale, și rezultatele obținute reprezintă ceea ce se definește ca eficiență a activității economice desfășurate.

Interpretarea sistematică, rațională și teleologică a prevederilor legale mai sus menționate conduce la concluzia că un contribuabil nu poate opune o hotărâre AGA prin care se aprobă o tranzacție cu un alt contribuabil în scopul obținerii unor efecte contrare dispozițiilor legale.

Ca urmare, în cazul unei hotărâri AGA între părți se aplică principiul forței obligatorii a acestei hotărâri însă, normele Codului fiscal sunt de drept public, iar părțile nu pot să treacă peste dispozițiile imperative ale legii.

Totodată, se reține că în anexa la contestație sunt prezentate documente care se referă la numai la enumerarea unor Cauze al Curții Europene de Justiție, respectiv CEDO, fără o legătură directă cu aspectele constatate, iar în ceea ce privește invocarea Deciziei nr.218/2001 a Inaltei Curți de Casație și Justiție nu se poate reține întrucât nu există triplă identitate de părți, obiect și cauză.

Susținerea potrivit căreia pierderile realizate ca urmare a investiției în titlurile de participare la .X. s-au datorat exclusiv lipsei unei descoperiri de resurse minerale cu potential de valorificare comercială, capabil de a genera profit pentru SC .X. SA și nu materializării vreunui din riscurile reliefate de rapoartele de analiză juridică, financiară și fiscală realizate de consultantii CMS .X. LLP și .X. anterior investiției nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că decizia societății de a constitui provizioane nedeductibile fiscal în perioada imediată efectuării tranzacției denotă materializarea riscurilor reliefate de rapoartele de analiză juridică, financiară și fiscală realizate de consultantii CMS .X. LLP și .X. anterior investiției, transmise SC .X. SA și asumate de aceasta.

Referitor la serviciile de consultanță prestate de Compania de Investiții .X. în scopul vânzării de către societate a participației detinute în .X., prin contestație, societatea susține că a fost dovedită necesitatea, precum și realitatea prestării efective a acestor servicii care au condus efectiv la obținerea de venituri impozabile. Referitor la acest argument se rețin următoarele:

Din informațiile prezentate în nota explicativă rezultă că decizia de numire a consultantului .X. a aparținut SC .X. SA și .X. în calitate de acționari în .X. reprezentându-se o decizie în acest sens așa cum s-a solicitat prin nota explicativă.

Referitor la rolul avut de consultantul .X. în negocierea contractului de vânzare a pachetului majoritar de părți sociale deținute SC .X. SA în .X., din analiza contractului de consultanță rezultă că .X. în calitate de consultant, participă și la negociere cu potențialii cumpărători, reprezentând în acest proces interesele clientului.

Potrivit prevederilor contractului .X. a avut un rol activ în negocierea contractului de vânzare a pachetului majoritar de părți sociale, prin nota explicativă reprezentanții societății rezumându-se la precizarea că serviciile prestate au fost justificate cu documente, fără a preciza beneficiarul real al acestor servicii.

Astfel, la revânzarea titlurilor de participare deținute în compania .X., în anul 2010, către aceeași companie de la care au fost achiziționate, respectiv .X. .X., SC .X. SA a înregistrat pierdere din vânzarea de părți sociale, în sumă de .X. lei care nu este deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

Potrivit celor mai sus precizate cheltuielile de consultanță în sumă de .X. lei înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SA nu se justifică a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile ale SC .X. SA, fapt pentru care sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

Organul de soluționare a contestației reține că diferențele nefavorabile rezultate din tranzacționarea cotei de 74,9% din părțile sociale ale .X. (societate deținută de .X.) achiziționate de la .X. în anul 2006 și revândute după 4 ani către aceeași companie, în condițiile în care achiziția acestora la data de 25.09.2006 nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, potrivit situației de fapt constatată fiind transferate toate riscurile către SC .X. SA, aspect recunoscut de însăși societatea contestatară prin înregistrarea de cheltuieli cu provizioanele nedeductibile fiscal începând cu anul 2007, nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

În consecință nici cheltuielile de consultanță aferente tranzacției nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la obligațiile accesorii datorate de SC .X. SA ca urmare a nerecunoașterii de organele de inspecție fiscală a deductibilității la calculul profitului impozabil a pierderii rezultate din vânzarea de părți sociale, precum și cheltuielilor de consultanță asociate tranzacției în valoare totală .X. lei ce are drept consecință stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației reține ca, în conformitate cu principiul de drept conform căruia "*accessorium sequitur principalem*" și cu prevederile art.119, art.120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru debitele neachitate la scadență se datorează dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X.09.03.2015 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu diferențele negative din vânzarea părților sociale deținute în compania .X. și cheltuielilor de consultanță legate de tranzacție în sumă totală de .X. lei.

2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a analizării dosarului preturi de transfer, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit aferent ajustării veniturilor și cheltuielilor în condițiile în care, din analiza dosarelor preturilor de transfer, studiului de comparabilitate și documentelor prezentate au rezultat diferențe între caracteristicile tranzacțiilor analizate, inconsecvența cu privire la modalitatea de stabilire a diferențialelor, lipsa tranzacțiilor controlate pentru anumite categorii de produse etc, ceea ce a determinat organele de inspecție fiscală, fie să utilizeze altă metodă de stabilire a prețurilor de transfer, fie să ajusteze prețurilor practicate în tranzacțiile cu persoanele afiliate, argumentele prezentate în contestație nefiind susținute cu documente sau alte dovezi care să infirme constatările acestora.

Perioada verificată : 2009 - 2010.

În fapt, tranzacțiile desfășurate de societate în perioada supusă inspecției fiscale cu persoane juridice nerezidente care aparțin Grupului .X. reprezintă tranzacții între persoane afiliate.

Firma .X. Aktiengesellschaft Austria are calitatea de asociat persoană juridică și deține o cota de participare de 51,011% la capitalul social al SC .X. SA, iar societatea verificată are relații de afaceri cu societăți la care acționarul majoritar .X. Aktiengesellschaft Austria sau altă companie din grup deține participații.

Din analiza dosarului preturilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate organele de inspecție fiscală au constatat că metodologia de determinare a preturilor pentru tranzacțiile cu părțile afiliate/independente ia în considerare următoarele elemente:

- Pretul de baza/baza pretului - cotații internaționale Platt's și ANSI;
- Diferențiale aplicate pentru a reflecta corecțiile impuse de piața aduse pretului de baza – diferențiale de logistică, calitate și piața/negocieri.

Principalul element avut în vedere la determinarea preturilor de vânzare a produselor petroliere este reprezentat de cotația internațională pentru produsele standard cele mai apropiate de cele ce fac obiectul tranzacției. Cotațiile internaționale pentru marfurile tranzacționate în industriile de Petrol&Gaze sunt evaluate și publicate periodic de organizații internaționale independente ca Platt's sau Argus (denumite și vânzatori de informații privind pretul).

Incepend cu 1 ianuarie 2009 societatea a implementat o noua politica de preturi de transfer pentru definirea pretului de baza, respectiv introduce ideea de canale de vanzari, respectiv:

- „Oil CO-Business: vanzari de produse cu uleiuri minerale ale tertilor care sunt concurenti cu acces la propriile rafinarii;
- Activitati Comerciale (Commercial Business): impreuna cu activitatile pentru clienti, cuprind distributia de produse cu uleiuri minerale catre toti clientii .X., cu exceptia clientilor Export, ce beneficiaza de produse prin intermediul statiilor de alimentare;
- Activitati Retail (Retail Business): activitatile de la statiile de alimentare, cuprind vanzarea de carburanti prin intermediul acestora „Alt concept important introdus este „Pretul Competitiv la Nivelul Furnizarii” – CPSL care este pretul la care bunurile pot fi cumparate din surse de aprovizionare alternative.

Aceasta politica nu guverneaza mecanismul de fixare a pretului pentru tranzactiile cu produse negre (respectiv grupul de produse cu uleiuri minerale ce cuprinde bitumul, pacura grea si pacura usoara).

SC .X. SA stabileste preturile de vanzare pentru produsele sale, att in cazul tranzactiilor cu parti afiliate, cât si in cazul tranzactiilor cu entitati independente pornind, in general, de la cotationile internationale pentru produsele de baza (Platts – pentru titei si produse petrochimice/ANSI – pentru gaze), cu exceptia vanzarilor realizate catre afiliati prin canalul de distributie „Retail & Comercial,, (vanzari destinate revanzarii prin lantul de statii de distributie al cumparatorului) atunci cand are la baza in formarea pretului conceptul de CPSL – Preț competitiv la nivel de furnizare, ce reprezinta pretul la care produsele pot fi achizitionate din surse alternative pe aceeasi piata la un anumit moment si la un anumit loc de livrare.

La aceste cotationi internationale/CPSL se aplica anumite diferente pentru a cuantifica impactul elementelor logistice, de calitate si de piata/negocieri.

Argumentele teoretice avute la baza in stabilirea acestora sunt:

-Diferentialele logistice sunt estimate, prin bugetare, de catre departamentele specializate din cadrul SC .X. SA in baza calculelor interne si a raportarii la costurile interne efectiv suportate in perioadele precedente;

- Diferentialele de calitate reflecta ajustarile realizate de SC .X. SA fata de cotationile internationale care sunt publicate pentru „*produse de baza*” in vanzarile produselor sale care au caracteristici calitative superioare sau inferioare fata de produsul de baza luat ca referinta;

- Diferentialele de piata reprezinta ajustarea fata de cotationia internationala stabilita in functie de factorii specifici de piata si poate fi cuantificata prin diminuarea differentialului total cu ajustarile pentru costuri logistice și respectiv pentru diferente de calitate.

Pentru evaluarea conformitatii cu principiul valorii de piata a preturilor de transfer practicate in derularea tranzactiilor de vanzare de produse petroliere catre persoane afiliate nerezidente, in perioada 2009 – 2010, **societatea a aplicat metoda compararii preturilor (denumita in continuare „metoda CUP”)**, astfel:

- Comparare interna: prin comparare cu pretul practicat in relatiile cu entitati independente (acolo unde existau astfel de comparabile);
- prin comparare cu Paritatea la export in .X. – reprezinta o valoare folosita intern de SC .X. SA provenind din tranzactii cu parti independente si fiind folosita ca si referinta pentru stabilirea preturilor folosite de SC .X. SA la vanzarea anumitor produse catre afiliati;
- raportare la cotationile internationale - doar prin sustinerea cu argumente de ordin practic in unele cazuri și teoretic in altele a diferentialelor aplicate cotationilor internationale.

Din verificarea dosarelor prețurilor de transfer prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe în stabilirea preturilor de transfer, astfel:

A. În ceea ce privește vânzarea de produse petroliere către persoane afiliate, s-au constatat următoarele:

a.1.) Referitor la vanzarile de produse negre (pacura grea (HFO), pacura usoara (LFO), bitum, Pmb, LSFO (amestec de HFO si LFO) care provin din productia proprie) catre .X. Bulgaria si .X., baza de pret folosita in stabilirea pretului:

- Entitati afiliate: cotation Platt's Fuel Oil 1 pct FOB Med High (media saptamanii anterioare datei livrării);
- Entitati independente: media cotationilor medii publicate in Platt's European Market Scan sub FOB Med Italia aplicabila pentru rubrica pacura;
- +/- diferential fata de cotation internationala conform prevederilor contractuale, menite sa cuantifice impactul elementelor logistice, de calitate si de piata (negocieri), atat in tranzactiile derulate cu entitatile afiliate, cat si în tranzactiile cu entitatile independente.

SC .X. SA a ales metoda CUP prin raportare la conceptul de „*Paritate la export in .X.*” - pret ajustat pentru a reflecta translatarea in pret FCA Rafinarie a pretului practicat cu entitatile independente, determinat astfel:

Cotation internationala aferenta produsului tranzactionat + /- diferential fata de cotation internationala conform contract - costuri in terminalul .X. - costuri transport = pret de vanzare in conditia FCA Rafinarie (costurile in terminalul .X. precum si costurile de transport sunt costuri estimate de catre departamentele specializate din cadrul SC .X. SA in baza calculelor interne si a raportarii la costurile interne efectiv suportate in perioadele precedente).

Din analiza tranzactiilor necontrolate prezentate pentru sustinerea nivelului de piata al pretului de transfer utilizat in derularea tranzactiilor cu entitatile afiliate, respectiv analiza contractelor si facturilor prezentate în sustinerea metodei CUP, au rezultat urmatoarele:

- vanzarile via .X. au avut ca obiect un alt produs, din gama produselor negre, respectiv un amestec de HFO si LFO denumit LSFO;
- cantitatile vandute catre entitatile independente sunt considerabil mai mari;
- diferentialele aplicate conform clauzelor contractuale variaza conform tabelului prezentat la solicitarea organelor de inspectie fiscala fara a fi prezentata in cuprinsul dosarelor de preturi de transfer sau ulterior ca urmare a diverselor solicitari de completare, o modalitate de evaluare si determinare a acestor diferente, argumentele prezentate fiind de natura teoretica.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista diferente intre tranzactiile controlate versus cele necontrolate care afecteaza nivelul pretului si pentru care nu pot fi efectuate ajustari pentru asigurarea comparabilitatii, respectiv:

- caracteristicile calitative ale produselor difera conform celor prezentate în fisa tehnica a produselor in cauza;
- cantitatea produselor tranzactionate in relatia cu partile afiliate (10.000 de tone/an - 14.000 tone/an) au fost considerabil mai mici decat cantitatile tranzactionate via .X. (20.119 tone/an/client – 160.061 tone/an/client);
- moneda de tranzactionare – euro in tranzactiile controlate versus USD in tranzactiile necontrolate;
- diferentele aplicate in relatia cu .X. Bulgaria sunt constante pentru intreaga perioada verificata (+3,5 USD/to pentru HFO si +1,00 USD/to pentru LFO) in timp ce diferentele aplicate vanzarilor prin portul .X. difera de la o luna la alta neexistând posibilitatea stabilirii unei reguli privind acest diferential de calitate;
- termenele de plata prevazute in contract: cel tarziu in 30 de zile de la data livrarii în relația cu .X. Bulgaria, iar termenele prevazute in contractele via .X., respectiv cel tarziu in a 5 a zi sau a 10 zi de la data conosamentului;
- tipul contractului: contract spot si la termen in relatiile cu afiliatii versus contract cu vanzare la termen în relatiile cu entitatile independente;
- discounturile acordate.

a.2.) Referitor la vanzarile de carburanti (benzina, motorina si kerosen) – produse albe, catre persoane afiliate .X. Bulgaria, .X. Serbia si ICS .X. Moldova SA, organele de inspectie fiscala au constatat ca vanzarile de produse petroliere albe catre persoane afiliate nerezidente nu sunt justificate din perspectiva preturilor de transfer ca fiind realizate la nivel de piata, intrucat:

- pentru anumite vanzari de produse nu exista tranzactii comparabile interne sau externe pentru a putea fi aplicata metoda CUP;
- pentru tranzactiile pentru care au fost prezentate comparabile - exista diferente intre tranzactiile controlate versus cele necontrolate care afecteaza nivelul pretului

si pentru care nu pot fi efectuate ajustari pentru asigurarea comparabilitatii, respectiv:

- cantitatea produselor tranzactionate in relatia cu partile afiliate a fost considerabil mai mica decat cantitatea tranzactionate via .X.;
 - moneda de tranzactionare – euro in tranzactiile controlate versus USD in tranzactiile necontrolate;
 - termenele de plata prevazute in contract;
 - tipul contractului: contract spot si la termen in relatiile cu afiliatii versus contract cu vanzare la termen în relatiile cu independentii;
 - discounturile acordate;
- chiar daca baza pretului de vanzare catre afiliati este o cotaie internationala, diferentele aplicate acestora nu sunt comparabile in toate cazurile si acolo unde pot fi considerate similare nu se poate asigura o comparabilitate deoarece acestea nu sunt justificate prin prezentarea modalitatii de determinare si evaluare concreta a acestora.

a.3.) Referitor la vanzarile de GPL (Cargas, Top Aragaz) catre .X. Bulgaria si .X. Serbia, din analiza tranzactiilor prezentate cu titlu de exemplu pentru argumentarea preturilor practicate au rezultat urmatoarele:

- categoria de GPL vanduta poate contine propan si butan in diferite proportii: 5% - 95%; 30% - 70%, 50% -50%;
- modalitatea de formare a pretului este specificata doar pe unele facturi in timp ce pe celelalte este prevazuta mentiunea „*media cotaiei pentru luna.....*”
- diferentele aplicate au ca unic argument „*conditiile pietei*”;
- în anumite luni nu au existat vanzari catre entitati independente/via .X.. respectiv:
 - Top Aragaz: ianuarie, februarie, martie, iulie, septembrie, octombrie, noiembrie si decembrie;
 - Cargas: ianuarie, februarie, martie, aprilie, mai
- in cateva luni media ponderata a pretului aplicat in tranzactiile cu entitatile afiliate este mai mica decat cea aplicata in tranzactiile cu entitatile independente, astfel că nu se poate aprecia ca diferentele negative mai mici aplicabile in tranzactiile cu afiliati sunt determinate pe baze economice solide, in linie cu nivelul pietei.

a.4.) Referitor la vanzarile de titei catre .X., organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste tranzactii nu sunt comparabile, intrucat caracteristicile tranzactiilor sunt diferite, respectiv:

- cantitatea tranzactionata;
- perioada de timp in care a avut loc tranzactia;
- calitatea titeiului ;
- conditiile de livrare (FOB .X. in relatiile cu entitatea afiliata versus Ex-work in relatiile cu entitatile independente) ;
- termenii contractuali.
- pozitionarea diferita a clientilor in lantul de comercializare (.X. are calitatea de distribuitor in timp ce clientul independent este un rafinor local), astfel că pretul de

transfer practicat nu este justificat din punct de vedere al principiului valorii de piata.

a.5.) Referitor la vanzarile de propilena catre .X. Deutschland GmbH, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste tranzactii nu sunt comparabile, intrucat conditiile in care s-au derulat tranzactiile sunt diferite:

-cantitatea tranzactionata;

-anul 2009: entitati afiliate aproximativ intre 637 - 3.800 to/trimestru versus entitati independente aproximativ intre 4.772 – 8.899 to/trimestru;

- anul 2010: entitati afiliate aproximativ intre 15.000 – 20.000 tone/trimestru versus entitati independente aproximativ intre 1.500 tone – 5.000 tone/trimestru;

- calitatea propilenei tranzactionate functie de puritate variaza intre 75% - 95%;

- contractele la termen incheiate cu .X. Deutschland GmbH versus contracte spot cu entitatea independenta;

- termenii contractuali;

-conditii de plata: in avans pentru tranzactia comparabila necontrolata versus in 45 de zile de la livrarii pentru tranzactii cu entitatile afiliate.

-conditii de livrare: pentru tranzactiile comparabile necontrolate CPT Ramnicu Valcea versus tranzactiile cu entitatile afiliate DDU Burghausen, astfel ca pretul de transfer practicat nu este justificat din punct de vedere al principiului valorii de piata.

In concluzie, din analiza efectuata a rezultat ca:

- existenta de diferente intre caracteristicile produselor comparate;

- circumstantele de vanzare sunt diferite si au efect asupra preturilor, neexistand posibilitatea ajustarii acestora ;

- inconsecventa in stabilirea diferentialelor aplicate;

-lipsa totala a tranzactiilor cu entitati independente pentru asigurarea comparabilitatii pentru anumite categorii de produse;

- lipsa tranzactiilor necontrolate care sa aibe caracteristici economice similare tranzactiilor controlate pentru anumite categorii de produse;

- diferentialele (calitate, logistica, piata) aplicate nu sunt justificate, in sensul ca nu este prezentata modalitatea efectiva de cuantificare si evaluare a acestora.

Astfel, potrivit celor concluzionate si avand in vedere prevederile Liniilor directoare privind preturile de transfer pentru companii multinationale si administratii fiscale, emise de OCDE coroborate cu pct.25 „Metoda Compararii Preturilor” din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectiei fiscale au constatat ca metoda CUP nu poate fi acceptata ca fiind cea mai adecvata metoda pentru demonstrarea respectarii principiului valorii de piata in cazul vanzarilor de produse petroliere.

In urma discutiilor avute, **reprezentantii SC .X. SA au prezentat o analiza de comparabilitate efectuata pe baza metodei marjei nete** pentru justificarea pretului practicat doar pentru tranzactiile de vanzare de produse petroliere de catre SC .X. SA catre .X. Bulgaria, .X. Serbia si .X. Moldova, aplicarea metodei marjei nete fiind realizata prin testarea profitabilitatii obtinute de catre .X. Bulgaria, .X. Serbia si .X. Moldova (in calitate de parte testata) in anii 2009 si 2010 si compararea acesteia cu un interval de piata ce reflecta profitabilitatea inregistrata de catre companii independente cu acelasi profil functional cu partile testate, respectiv societati implicate in activitatea de comercializare de produse petroliere rafinate.

Urmare analizării acestui studiu de comparabilitate a rezultat că **preturile practicate nu respecta nivelul de piață întrucât profitabilitatea partilor testate nu se incadreaza in intervalul de piata, in sensul ca depaseste cuartila superioara, astfel:**

- .X. Serbia pentru anul 2009 si 2010;
- .X. Bulgaria pentru anul 2010;
- .X. Moldova pentru anul 2009.

Ca urmare, s-a procedat la ajustarea tranzactiilor de vanzare de produse petroliere catre .X. Bulgaria, .X. Serbia si ICS .X. Moldova, astfel:

Din situatia prezentata **indicatorul de comparabilitate utilizat a fost rata rentabilitatii vanzarilor**, fiind determinat ca raport intre rezultatul din exploatare si veniturile din vanzari. Având in vedere ca SC .X. SA nu este unicul furnizor pentru niciuna din cele trei parti afiliate pentru a calcula marja neta de vanzare pentru fiecare dintre cele trei parti afiliate s-a procedat la **segmentarea contului de profit si pierdere al acestora pentru a putea fi determinat un indicator de profitabilitate relevant pentru activitatea de revanzare a produselor achizitionate de la SC .X. SA.**

Astfel, s-a constatat ca determinarea acestui indicator nu a fost corect realizata intrucat nu reflecta profitabilitatea activitatii de revanzare a produselor petroliere achizitionate de la SC .X. SA. Ca urmare, realizarea analizei comparative pentru perioada 2009 – 2010, pe baza **indicatorului de profitabilitate calculat doar pentru tranzactiile de vanzare de produse petroliere este mult mai relevanta** pentru realizarea analizei preturilor de transfer practicate intre SC .X. SA si entitatile sale afiliate.

Drept urmare, pentru determinarea corecta a indicatorului de profitabilitate pentru cele trei parti afiliate organele de inspectie fiscala au procedat la excluderea veniturilor din exploatare si a cheltuielilor de exploatare care nu sunt aferente activitatii de revanzare de produse petroliere, fiind determinate

urmatoarele marje de profitabilitate ce reflecta activitatea de revanzare de produse petroliere pentru perioada analizata:

- anul 2009 : .X. Bulgaria - marja neta 6,53%, .X. Serbia – marja neta 3,85% si ICS .X. Moldova –marja neta 3,76%;
- anul 2010: .X. Bulgaria - marja neta 5,73%, .X. Serbia – marja neta 3,42% si ICS .X. Moldova –marja neta -1,23%.

S-a procedat la folosirea marjelor individuale calculate pentru fiecare entitate afiliata din cele trei si compararea acestora cu intervalul dintre quartile obtinut pentru perioada 2009-2010, de unde a rezultat că marja de profit obtinuta de .X. Bulgaria, .X. Serbia si ICS .X. Moldova in anul 2009 si .X. Bulgaria si .X. Serbia in anul 2010 din activitatea de revanzare de produse petroliere rafinate nu se incadreaza în intervalul intercuartilar, excedand quartilele superioare.

Ca urmare, s-a constatat că se impune efectuarea de ajustari in ceea ce priveste veniturile inregistrate de SC .X. SA din vanzarea de produse petroliere catre cele 3 entitati afiliate in anii 2009 si 2010. Valoarea Ratei de rentabilitate a vanzarilor - stabilita la nivel de mediana pentru perioada 2009 -2010 – a fost utilizata in vederea ajustarii veniturilor realizate din vanzarile de produse petroliere catre .X. Bulgaria, .X. Serbia si ICS .X. Moldova avand la baza corespondenta acestora cu cheltuielile inregistrate de entitatile beneficiare. Efectul ajustarilor s-a concretizat in stabilirea unor **venituri suplimentare impozabile in suma totala de .X. lei**, repartizate astfel:

- aferente anului 2009: .X. lei
- aferente anului 2010: .X. lei.

Pentru vanzarile de propilena catre .X. Deutschland si vanzarile de titei catre .X., societatea nu a adus completari suplimentare care sa sustina posibilitatea aplicarii metodei CUP si nicio alta analiza de comparabilitate care sa sustina nivelul de piata al preturilor de transfer practicate.

Avand in vedere prevederile art.2 din OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au constatat că **dosarul preturilor de transfer este incomplet** și, in consecinta, conform art.3 alin.(1) din OPANAF nr.222/2008 acest fapt „...*reprezinta efectuarea de tranzactii cu persoane afiliate fara justificarea cuantumului preturilor de transfer practicate*”.

Conform prevederilor art.11 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile coroborate cu pct.28, pct.29, pct.32 si pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a constatat că metoda marjei nete este indicată intrucat analiza se face pe activitate globala, cum ar fi pe activitatea de productie si nu necesita un grad foarte mare de comparabilitate a functiilor, riscurilor asumate.

In vederea analizei conformitatii tranzactiilor realizate cu persoanele afiliate cu principiul valorii de piata a fost analizata profitabilitatea determinata de SC .X. SA pentru segmentul de activitate Rafinare si Marketing fiind efectuat un studiu de comparabilitate pe baza datelor din baza de date ORBIS, indicatorul de eficienta economica utilizat fiind marja neta, organele de inspectie fiscala stabilind NCP (Net Cost Plus) sau costul net plus marja de profit ca si indicator de profit pentru aplicare marjei nete.

In urma interogarii bazei de date ORBIS au fost obtinute 65 de societati potential comparabile. Urmare aplicarii unor **filtre cantitative** (informatii financiare insuficiente, companii care au suferit pierderi etc.) **si calitative** (descrierea activitatii din ORBIS si de pe internet) au ramas 6 societati comparabile.

In principiu analiza ar trebui realizata pe date anuale. Conform Liniilor directoare OCDE, capitolul III – Analiza de comparabilitate, sectiunea B 5, paragraful 3.75, analiza pe date multianuale nu este o cerinta obligatorie insa, se recomanda utilizarea datelor multianuale in situatiile in care se constata existenta de contracte pe termen lung.

Avand in vedere faptul ca SC .X. SA in desfasurarea activitatii incheie contracte pe termen lung si luand in considerare prevederile invocate, intervalul de piata a fost determinat avand la baza date multianuale, intervalul de piata determinat fiind cuprins intre 3,64% (cuartila inferioara) si 7,68% (cuartila superioara), cu mediana de 6,72 %.

Din compararea marjei nete cu intervalul intercuartilar obtinut a rezultat ca marja neta segment Rafinare si Marketing -1,30% nu se incadreaza in intervalul de piata, situandu-se sub cuartila inferioara astfel ca, se impune efectuarea de ajustari, fiind stabilite **venituri suplimentare de .X. lei pe anul 2009 si de .X. lei pe anul 2010.**

B. Referitor la tranzactiile de achizitii de produse petroliere de la entitati afiliate

b.1) Referitor la achizitiile de combustibili de la .X. (Super 100, Eurosuper 95, Diesel 10 ppm, SADK), s-a constatat ca pretul final are la baza urmatoarele elemente:

- media cotelor Platt's High pentru produsul de baza pentru 2 saptamani
- plus (+) cheltuieli transport
- plus (+) taxa inchiriere cisterna
- plus (+) prima fixa.

Achizitiile de combustibili de la .X. .X. sunt vandute de SC .X. SA in lantul sau de retail de statii de alimentare catre entitati independente.

Pentru sustinerea preturilor de transfer practicate in cazul acestor tranzactii de achizitii de combustibili **societatea a utilizat metoda CUP**, aplicarea acestei metodei nefiind realizata propriu-zis prin raportare la tranzactii comparabile independente, societatea prezentand doar urmatoarele argumente:

- CUP este reprezentat de Platt's (respectiv pretul aplicat in tranzactiile independente, in anumite volume, termene, port, livrare si conditii Incoterms) ;

- Diferentialele aplicate acestui CUP sunt evaluate pe argumente economice solide, respectiv:

- Taxele de logistica (respectiv taxele de transport si de inchiriere RTC) sunt determinate in functie de cotationile transportatorilor independenti;

- Adaosurile fixe acopera diferentele de calitate si pozitie pe piata a produselor premium tranzactionate, aceste adaosuri fiind stabilite de producator/rafinarie in functie si de costurile de productie/proces/aditivi/materii prime etc. utilizate la fabricarea produselor premium, putand diferi de la un producator la altul mai ales daca se afla in tari diferite si au resurse de livrare si sau tehnologie diferite.

Au fost solicitate documente și urmare analizei efectuate asupra informatiilor prezentate in completarea dosarelor preturilor de transfer s-a constatat că societatea nu a demonstrat nivelul de piata al preturilor de transfer datorita faptului ca nu a putut fi efectuata o comparare interna a preturilor, nefiind prezentate exemple de tranzactii comparabile interne.

Ulterior au fost prezentate documente referitoare la tranzactii de vanzare de produse petroliere realizate de catre .X. .X. catre entitati independente din care a rezultat că:

- au fost prezentate tranzactii necontrolate **doar pentru un singur produs din cele 4 produse petroliere ce sunt supuse analizei**, respectiv pentru SADK;

- au fost prezentate 3 exemple de facturi pentru luna decembrie 2009 in timp ce tranzactiile controlate au avut loc pe parcursul anului 2009 si 2010;

- conditiile de transport practicate in relatiile cu entitatile independente difera: DDU in relatiile controlate versus EXW pentru tranzactiile necontrolate.

În data de 17.12.2014, au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscală documente suplimentare in vederea completarii analizei comparative realizate pentru achizitiile de produse petroliere de la .X. .X..

Din analiza acestor documente suport au rezultat urmatoarele:

- modalitatea de calcul a pretului de vanzare de produse petroliere catre entitati independente si catre afiliati are la baza aceleasi elemente, respectiv cotatione internationala plus diferential, insa difera cuantumul diferentialului aplicat neexistand posibilitatea practica de a efectua ajustari corespunzatoare pentru asigurarea comparabilitatii;

- o parte din facturile prezentate (7 facturi din 12) sunt aferente vanzarilor realizate de .X. .X. in cadrul grupului, respectiv catre .X. Ungaria si .X. Slovacia, aceste tranzactii fiind in fapt tranzactii controlate;

-nu sunt prezentati termenii contractuali ce guverneaza relatiile comerciale cu entitatile independente.

Organele de inspectie fiscala au constatat că se impune efectuarea de **ajustari în sensul neacceptarii ca si baza de cost a adaosurilor fixe aplicate in cadrul tranzactiilor controlate de achizitii de benzina si motorina de la .X. .X.**, efectul ajustarilor concretizându-se în stabilirea unor **cheltuieli nedeductibile in suma totala de .X. lei.**

C. Tranzactii de servicii de care a beneficiat SC .X. SA

Referitor la serviciile de management si de detasare de personal, s-a constatat că, de regula, costurile cu serviciile mentionate au fost facturate la nivel de cost. Totusi, pentru servicii de furnizare de personal si pentru servicii de management, au fost facturate la costurile efective inregistrate de prestatori si la care s-au aplicat marje de profit, astfel:

Anul 2009:

- 10% pentru serviciile de furnizare de personal prestate de .X. Bulgaria;
- 3% pentru servicii de decontare a cheltuielilor de detasare de personal de catre .X. Serbia;
- 22% pentru servicii de decontare a cheltuielilor de detasare de personal de catre .X. Exploation and Production Limited (denumit in continuare „X.”).

Anul 2010:

- 10% pentru serviciile de furnizare de personal prestate de .X. Bulgaria;
- 22% pentru servicii de decontare a cheltuielilor de detasare de personal de catre .X.;
- 10 % pentru serviciile de consultanta prestate de .X. AG, .X., .X. .X., .X., .X. .X..

Pentru acele societati din grupul .X. care aplica o marja de profit pentru serviciile prestate, **SC .X. SA a ales ca metoda de justificarea a preturilor de transfer metoda cost plus la nivelul rezultatului de exploatare/TNMM** fiind considerata de societate cea mai adecvata pentru analiza rezonabilitatii preturilor de transfer.

Organele de inspectie fiscala **au constatat deficiente** in realizarea analizei comparative realizata pentru justificarea preturilor de transfer aplicate de prestatorii de servicii din grupul .X., dupa cum urmeaza:

1. Modul de calcul a indicatorului de profitabilitatea aferent serviciilor prestate de furnizorii de servicii afiliati.

In dosarul preturilor de transfer intocmit, societatea a analizat masura in care marja de profit obtinuta de furnizorii de servicii din tranzactia controlata este rezonabila prin prisma principiilor preturilor de transfer. Ca principiu de lucru, societatea a determinat marja bruta medie aplicata de catre companiile din grupul .X. care au avut calitatea de prestatori atat in anul 2009 cat si in anul 2010, concluzionand ca aceasta s-a ridicat la 7,88 % in 2009, respectiv la 10,71% in 2010 pe care a comparat-o cu intervalul intercuartilar determinat pe baza indicatorilor de profitabilitate a societatilor comparabile identificate pentru perioada 2007 – 2009.

Din analiza modului de efectuare a analizei comparabile **s-a constatat ca aceasta nu a fost corect realizata intrucat a fost comparata o marja bruta medie, determinata pe baza marjelor individuale aplicate de entitatile afiliate in desfasurarea tranzactiilor cu .X. si nu marjele individuale aplicate pentru fiecare tranzactie.**

In sustinerea celor constatate organele de inspectie fiscala precizează că tranzactiile controlate ce au avut loc intre .X. si entitatile sale afiliate reprezinta servicii similare, drept pentru care nu pot fi considerate tranzactii la pachet

(acestea fiind in general tranzactii complexe care nu pot fi evaluate separate), iar la pct.3.9 din Ghidul OECD pentru Preturile de transfer se precizeaza ca “*ideal pentru a se ajunge la cea mai precisa aproximare a valorii corecte de piata, principiul lungimii de brat ar trebui să se aplice tranzactie cu tranzactie*”, astfel că aceste tranzactii controlate trebuie evaluate separat pentru a putea asigura o analiza fezabila din prisma preturilor de transfer.

2. Modul de stabilire a intervalului intercuartilar pentru societatile comparabile

În cuprinsul dosarului preturilor de transfer, societatea a determinat marja bruta medie aplicata de catre companiile prestatoare de servicii din grupul .X. in anul 2009 si in anul 2010, concluzionand ca aceasta s-a ridicat la 7,88 % in 2009, respectiv la 10,71% in 2010 pe care a comparat-o cu intervalul intercuartilar determinat pe baza indicatorilor de profitabilitate a societatilor comparabile, identificând pentru perioada 2007 – 2009 un numar de 15 societati comparabile, care sa realizeze un tip de activitate similara.

Din analiza modului de determinare a intervalului intercuartilar si implicit a medianei acestuia pentru perioada analizata s-a constatat ca acesta nu a fost corect stabilit astfel incat sa poata oferi un domeniu de valori ce reflecta nivelul de piata al serviciilor analizate pentru anul 2009 si 2010, analiza societatii efectuându-se pentru perioada 2009 – 2010, iar pentru societatile comparabile pentru perioada 2007 – 2009.

În baza prevederilor pct.3.75 – 3.79 din Ghidul de preturi de transfer pentru companii multinationale si administratii fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat că realizarea analizei comparative pe fiecare an in parte este mult mai relevanta și pentru determinarea corecta a intervalului intercuartilar au procedat la realizarea studiilor de comparabilitate prin interogarea bazei de date ORBIS avand in vedere aceleasi criterii de selectie ca si .X., în urma analizei cantitative si calitative fiind identificata o societate comparabila pe piata din Romania.

Avand in vedere rezultatele analizei comparative realizate pentru piata romaneasca, respectiv un numar insuficient de societati comparabile, organele de inspectie au procedat la extinderea cautarilor de societatii potential comparabile pe piata Uniunii Europene identificând un numar de 6 societati comparabile pe piata din UE și s-a procedat la folosirea marjei individuale aplicate de fiecare prestator de servicii si compararea acesteia cu intervalul dintre quartile obtinut pentru fiecare an in parte.

In ceea ce priveste tranzactia desfasurata intre SC .X. SA si .X., nu a fost necesara o analiza din perspectiva preturilor de transfer in ceea ce priveste pretul tranzactiei intrucat aceasta a fost analizata având in vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Marja de profit aplicata de .X. Bulgaria in anul 2009 si .X. Bulgaria, .X. AG, .X., .X. .X., .X. si .X. .X. in 2010 pentru prestarea de servicii catre SC .X. SA nu se incadreaza in intervalul intercuartilar, excedand quartilele superioare și ca urmare **se impune efectuarea de ajustari in ceea ce priveste cheltuielile**

inregistrate de SC .X. SA din derularea tranzactiilor cu afiliatii in anii 2009 si 2010. Astfel valoarea NCP - stabilit la nivel de mediana pentru fiecare an - a fost utilizat in vederea ajustarii cheltuielilor inregistrate de societate astfel încât aceste cheltuieli sa fie la nivel corespunzator preturilor de piața, **efectul ajustarilor s-a concretizat in stabilirea unor cheltuieli nedeductibile in suma totala de .X. lei**, repartizate astfel:

- Aferente anului 2009: .X. lei.
- Aferente anului 2010: .X. lei.

Referitor la serviciile prestate de entitatile afiliate la care nu s-a aplicat nicio marja, acestea sunt in fapt refacturari de costuri pentru care nu se impune efectuarea de ajustari, acestea fiind analizate din punct de vedere al deductibilitatii cheltuielilor in cadrul analizei efectuate la impozitul pe profit.

D. Referitor la imprumuturile acordate de SC .X. SA, s-a constatat că în calitate de creditor, SC .X. SA a acordat credite in euro, dolari sau lei, atat persoanelor afiliate nerezidente, cat si persoanelor afiliate romane, pe termen scurt, mediu sau lung avand o rata a dobanzii stabilita ca fiind rata dobanzii de referinta pentru moneda tragerii (respectiv EURIBOR, ROBOR sau LIBOR) si o marja suplimentara ce variaza intre 0,70% si 4,65%.

Pentru justificarea din punct de vedere al preturilor de transfer a tranzactiilor de imprumuturi, SC .X. SA a ales ca metoda de justificare a preturilor de transfer **metoda compararii preturilor necontrolate**, având in vedere compararea dobanzii practicate de societate in relatie cu partile afiliate în cazul imprumuturilor intragrup cu dobanzile practicate intre entitati independente.

In perioada analizata, SC .X. SA nu a acordat imprumuturi entitatilor independente. Astfel, pentru cercetarea conformitatii cu principiul valorii de piata a dobanzilor practicate in cadrul imprumuturilor acordate partilor afiliate SC .X. SA a aplicat **metoda compararii preturilor externa**.

Pentru efectuarea analizei economice, societatea a analizat **ratele dobanzilor aplicate intre entitati independente**, astfel:

- pentru imprumuturi acordate persoanelor afiliate nerezidente prin utilizarea bazei de date Deal Scan, realizand doua studii de comparabilitate;
- un studiu pentru imprumuturile acordate in USD;
- un studiu pentru imprumuturile acordate in EURO.

Pentru imprumuturi acordate persoanelor afiliate romane prin raportare la ratele medii ale dobanzilor practicate de institutiile de credit analiza economica a fost realizata doar pentru imprumuturile care au fost acordate sau au produs efecte dupa luna mai 2010, întrucât incepand cu aceasta data exista prevazuta in legislatie obligativitatea justificarii preturilor de transfer practicate in relatiile cu persoanele afiliate romane.

d.1) Analiza comparativa pentru imprumuturile acordate in EURO

Societatea a realizat un studiu de comparabilitate ce a constatat in interogarea bazei de date Deal Scan.

Având în vedere că piața din România nu a oferit informații suficiente pentru realizarea analizei comparative căutarea a fost extinsă prin modificarea criteriului geografic în sensul alegerii pieței din Europa de Vest și de Est și .X. ce a condus la un număr de 3 contracte de facilitare de creditare comparabile.

În cuprinsul dosarului preturilor de transfer se menționează că baza de date Deal Scan nu oferă informații cu privire la tipul indicatorului (de exemplu EURIBOR pentru 1/3/6/12 luni) utilizat la determinarea ratei dobânzii aplicabile în cazul contractelor de împrumut selectate astfel că societatea a procedat la calcularea unui interval de comparație pe fiecare tip de indicator, respectiv pentru Euribor la 3 luni, 6 luni și 12 luni, prin adăugarea marjelor asupra ratelor medii anuale Euribor.

Astfel, SC .X. SA a stabilit intervalele intercuartilare pentru perioada analizată și a determinat rata dobânzii medii pentru împrumuturile acordate ca fiind 2,92% pentru anul 2009 și 2,56% pentru anul 2010 concluzionând că acestea se situează puțin mai sus de intervalul de comparație indiferent de tipul ratelor Euribor pentru 3 luni, 6 luni sau 12 luni utilizate în cadrul împrumuturilor.

Organele de inspecție fiscală **au constatat deficiențe în realizarea analizei comparative pentru justificarea ratelor de dobândă aplicate de SC .X. SA în calitate de creditor în tranzacțiile cu entitățile afiliate**, după cum urmează:

1. Modul de calcul a ratei dobânzii efective aplicată împrumuturilor acordate în euro

Din analiza modului de stabilire a ratei medii de dobândă s-a constatat că aceasta nu a fost corect determinată întrucât:

- rata dobânzii aferentă fiecărui împrumut a fost calculată pe baza ratelor medii anuale EURIBOR plus o marjă de 1,50% și nu pe baza ratelor EURIBOR efectiv luate în calcul la determinarea cuantumului dobânzilor și înregistrate de societate în contabilitate;

- a fost determinată o singură rată a dobânzii ca fiind medie a ratelor de dobândă pentru toate împrumuturile acordate și a fost comparată cu intervalele de comparație rezultate.

Având în vedere prevederile pct.3.9 din Liniile Directoare OCDE privind Preturile de Transfer pentru Întreprinderi Multinationale și Administrații Fiscale s-a constatat că aceste tranzacții controlate trebuie evaluate separat luând în considerare dobândă efectiv determinată și înregistrată de SC .X. SA în evidența contabilă pentru a se putea asigura o analiză comparativă fezabilă și corectă din perspectiva preturilor de transfer.

2. Modul de stabilire a intervalului de comparație pentru facilitățile de credit comparabile

SC .X. SA a determinat intervalul intercuartilărilor având în vedere următoarele:

- pentru anul 2009: SC .X. SA a realizat analiză comparativă prin comparație cu intervalul cuartilărilor obținut pentru cele 3 facilități de creditare considerate comparabile pe fiecare dintre ratele medii anuale Euribor valabile pentru anul 2009;

- pentru anul 2010: SC .X. SA a realizat analiză comparativă prin comparație cu intervalul cuartilărilor obținut pentru cele 3 facilități de creditare considerate

comparabile pe fiecare dintre ratele medii anuale Euribor valabile pentru anul 2010.

S-a constatat ca intervalul intercuartilar **nu a fost corect stabilit si prin urmare nu poate oferi un domeniu ce reflecta pretul de piata pentru anul 2009 si 2010** intrucat a avut la baza tranzactii ce nu au caracteristici similare tranzactiilor controlate analizate.

Mai mult, in esantion societatea a retinut un numar de 3 facilitati de creditare ce au fost acordate in perioada 2005 – 2006, perioada total irelevanta pentru stabilirea unor conditii comparabile în vederea analizarii pretului de transfer practicat de SC .X. SA in acordarea de imprumuturi intrucat acestea din urma au fost acordate/renegociate in perioada 2007 – 2009.

Potrivit pct.38 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit că **analiza comparativa efectuata de SC .X. SA pentru perioada 2009 – 2010 nu este in masura sa ofere o estimare pertinenta asupra valorii de piata a tranzactiilor analizate**, intrucat caracteristicile tranzactiilor luate in calcul la determinarea intervalului nu sunt similare, acest lucru fiind sustinut de urmatoarele argumente:

- valoarea tranzactiilor comparabile independente este cu mult mai mare, respectiv între .X. euro și .X. euro, decat valoarea imprumuturilor acordate de SC .X. SA partilor sale afiliate ce au valori cuprinse între 2.000.000 euro si .X. euro;
- zona valutara este diferita: imprumuturile între persoane afiliate au loc pe teritoriul Romaniei in timp ce imprumuturile luate in calcul la determinare intervalelor cuartilare sunt acordate in tari precum Olanda și Polonia;
- durata imprumuturilor considerate a fi comparabile este diferita in sensul un imprumut pe termen mediu și pe termen lung, in timp ce imprumuturile acordate companiilor afiliate sunt fie pe termen scurt, mediu sau lung;
- momentul acordarii celor 3 facilitati de creditare, respectiv 20 octombrie 2006, 31 iulie 2006 si 18 aprilie 2005 este cu mult anterior momentelor de acordare/renegociere a imprumuturilor acordate societatiilor afiliate, respectiv 11 ianuarie 2007, 14 octombrie 2008, 5 decembrie 2008, 26 februarie 2009 si 11 iunie 2009 ;
- in baza de date Deal Scan nu sunt informatii cu privire la tipul indicatorului (EURIBOR pentru 1/3/6/12 luni) utilizat la determinarea ratei dobanzii aplicabile in cazul imprumuturilor selectate. Începand cu anul 2004 exista informatii publice pe site-ul www.bnr.ro privind ratele medii lunare ale dobanzilor practicate de institutiile de credit pentru credite in euro acordate societatiilor nefinanciare, iar in ceea ce priveste valorile indicatorului EURIBOR exista informatii privind rata medie lunara pentru indicatorii utilizati in perioada analizata pe site-ul www.global-rates.com .

Organele de inspectie fiscala au procedat la realizarea analizei de comparabilitate prin aplicarea **metodei compararii preturilor utilizand datele statistice din buletinele lunare ale BNR si cele de pe site-ul www.global-rates.com aferente perioadelor de acordare/renegociere a clauzelor imprumuturilor.**

Astfel, ca principiu de lucru, in vederea aplicarii metodei compararii preturilor pe baza informatiilor publicate pe site-ul BNR **organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea ratelor medii lunare ale dobanzilor publicate in buletinele BNR cu ratele medii lunare ale indicatorului EURIBOR pentru a determina marjele la nivel de piata necesare realizarii analizei comparative.** Pentru imprumuturile acordate societatilor afiliate au fost diminuate ratele medii ale dobanzilor publicate în buletinele BNR pentru lunile in care au fost acordate/renegociate conditiile imprumuturilor privind rata dobanzii cu ratele medii ale indicatorului EURIBOR, respectiv EURIBOR pentru 1 luna, 3 luni sau 6 luni functie de conditiile imprumutului supus analizei pentru a determina marjele dobanzii necesare compararii marjei de 1,50% practicata de .X. peste indicatorul variabil EURIBOR in tranzactiile cu persoanele afiliate.

Avand in vedere aceste considerente, **organele de inspectie fiscala au procedat la folosirea marjei individuale anuale aplicate de SC .X. SA pentru fiecare imprumut si compararea acesteia cu marja medie anuala a dobanzii obtinute pentru fiecare imprumut in functie de caracteristicile creditului acordat.**

Marja anuala aplicata de societate în perioada analizata pentru acordarea imprumuturilor catre entitatile afiliate este inferioara marjei anuale a dobanzii aplicate pentru tranzactiile necontrolate drept pentru care s-a constatat că se impune efectuarea de ajustari in ceea ce priveste tranzactiile financiare derulate in anii 2009 si 2010.

In vederea realizarii ajustarii ratelor de dobanda practicate de SC .X. SA in acordarea de credite persoanelor afiliate pentru a reflecta nivelul de piata al ratelor de dobanda utilizate in tranzactiile necontrolate au fost folosite marjele anuale ale dobanzilor determinate, efectul ajustarilor operate pentru perioada 2009 - 2010 concretizându-se în stabilirea unor venituri suplimentare in suma de .X. lei.

b) Analiza comparativa pentru imprumuturile acordate in USD

Societatea a realizat o strategie de cautare pentru determinarea unui set preliminar de societati potențial comparabile prin utilizarea bazei de date Deal Scan, nefiind obținute informatii pentru piata din Romania astfel că a fost extinsa căutarea prin modificarea criteriului geografic si alegerea pietei din Europa de vest si de est si .X..

In cuprinsul dosarului preturilor de transfer se mentioneaza ca baza de date Deal Scan nu ofera informatii cu privire la tipului indicatorului (de exemplu LIBOR pentru 1/3/6/12 luni) utilizat la determinarea ratei dobanzii aplicabile in cazul contractelor de imprumut selectate.

Ca urmare, societatea a procedat la calcularea unui interval de comparare pe fiecare tip de indicator, respectiv pentru Libor la 3 luni, 6 luni si 12 luni, prin adaugarea marjelor de mai sus asupra ratelor medii anuale Libor și a stabilit intervalele de comparare.

Organele de inspectie fiscala **au constatat deficiente in realizarea analizei comparative efectuata pentru justificarea nivelului ratelor de dobanda**

aplicate de SC .X. SA in calitate de creditor în tranzactiile cu entitatile afiliate,
dupa cum urmeaza:

1. Modul de calcul a ratei dobanzii aplicata imprumuturilor acordate in USD

Societatea a determinat rata dobanzii aplicata imprumuturilor acordate entitatilor afiliate in anul 2009 si in anul 2010 ca fiind rata medie anuala LIBOR pentru 3 luni, 6 luni sau 12 luni pentru anii analizati in functie de maturitatea acestuia la care a adaugat o marja ce variaza intre 1,50% si 4,65% .

Din analiza modului de stabilire a pretului de transfer, respectiv a dobanzii primite de SC .X. SA, pentru perioada analizata s-a constatat ca acesta nu a fost corect determinat intrucat:

-rata dobanzii aferenta fiecarui imprumut a fost calculata pe baza ratelor medii anuale LIBOR plus o marja și nu pe baza ratelor LIBOR efectiv luate in calcul la determinarea cuantumului dobanzilor inregistrate de societate in contabilitate;
-a fost determinata rata dobanzii medii primite de SC .X. SA pentru toate imprumuturile acordate si a fost comparata cu intervalele de comparare rezultate.

Având în vedere prevederile pct.3.9 din Liniile Directoare OCDE privind Preturile de Transfer pentru Intreprinderi Multinationale si Administratii Fiscale s-a constatat că aceste tranzactii controlate trebuie evaluate separat luand in considerare dobanda efectiv determinata și inregistrata de SC .X. SA in evidenta contabila pentru a se putea asigura o analiza comparativa fezabila și corecta din perspectiva preturilor de transfer.

2. Modul de stabilire a intervalului de comparare pentru facilitatile de credit comparabile

Societatea a determinat intervalul cuartilar avand in vedere urmatoarele:

- pentru anul 2009: .X. a realizat analiza comparativa prin comparare cu intervalul dintre quartile obtinut pentru cele 73 facilitati de creditare considerate comparabile pe fiecare dintre ratele medii anuale Libor valabile pentru anul 2009;
- pentru anul 2010: .X. a realizat analiza comparativa prin comparare cu intervalul dintre quartile obtinut pentru cele 73 facilitati de creditare considerate comparabile pe fiecare dintre ratele medii anuale Libor valabile pentru anul 2009.

Din analiza modului de determinare a intervalului de comparare si implicit a medianei acestuia pentru perioada analizata **s-a constatat ca acesta nu a fost corect stabilit astfel incat sa poata oferi un domeniu ce reflecta prețul de piata pentru anul 2009 si 2010**, deoarece tranzactiile luate in considerare la determinarea intervalului nu au caracteristici similare.

Având în vedere prevederile pct.38 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal și pct.1.45 și pct.2.5 din Liniile Directoare OCDE privind Preturile de Transfer pentru Intreprinderi Multinationale și Administratii Fiscale organele de inspectie fiscală au constatat că analiza comparativa efectuata de SC .X. SA pentru perioada 2009 – 2010 nu este in masura sa ofere o estimare pertinenta asupra valorii de piata a tranzactiilor analizate, intrucat caracteristicile tranzactiilor luate in calcul la determinarea intervalului nu sunt similare, acest lucru fiind sustinut de urmatoarele argumente:

- valoarea tranzactiilor comparabile independente variaza intre 17.500.000 USD si 500.000.000 USD, fata de valoarea imprumuturilor acordate de SC .X. SA partilor sale afiliate ce au valori cuprinse intre 16.000.000 USD si 300.000.000 USD;
- momentele de acordare pentru facilitatile de credit considerate comparabile difera considerabil fata de momentele la care au fost semnate/renegociate contractele de imprumut incheiate de .X. cu entitatile afiliate;
- in baza de date Deal Scan nu sunt informatii cu privire la tipul indicatorului (LIBOR pentru 1/3/6/12 luni) utilizat la determinarea ratei dobanzii aplicabile in cazul imprumuturilor selectate.

In vederea testarii valorii de piata a ratelor de dobanda practicate de SC .X. SA in acordarea de imprumuturi in USD entitatilor afiliate organele de inspectie au procedat la utilizarea datelor prezentate in dosarul preturilor intrucat nu au putut fi identificate comparabile externe pe piata din Romania.

În ceea ce priveste creditele acordate in USD doar pentru perioada 2004 – 2006 exista informatii publice pe site-ul www.bnr.ro privind ratele medii lunare ale dobanzilor practicate de institutiile de credit pentru credite in USD acordate societatilor nefinanciare in timp ce momentul acordarii pentru tranzactiile financiare ce au produs efecte in perioada analizata este anterior sau ulterior perioadei pentru care exista comparabile externe pe piata din Romania.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind adecvata urmatoarea abordare:

- fiecare imprumut acordat de SC .X. SA a fost analizat individual si nu cumulat cum de altfel a procedat contribuabilul;
- din facilitatile de credit considerate ca fiind comparabile de catre contribuabil conform analizei economice prezentate in dosarul preturilor de transfer au fost retinute pentru realizarea analizei comparative doar acele facilitati ale caror conditii se apropiau cel mai mult de conditiile imprumuturilor acordate de SC .X. SA entitatilor afiliate.

Ca urmare, s-a procedat la folosirea marjei individuale aplicată de SC .X. SA pentru fiecare imprumut si compararea acesteia fie cu marja dobanzii corespunzatoare obtinute pentru fiecare imprumut in parte in functie de caracteristicile creditului acordat, fie cu intervalul cuartilar determinat in vederea stabilirii nivelului de piata al ratelor de dobanda utilizate in tranzactiile controlate.

Din informatiile prezentate reiese că marja anuala aplicata de SC .X. SA în perioada 2009 - 2010 pentru acordarea anumitor imprumuturi catre entitatile afiliate este inferioara marjei medii anuale a dobanzii stabilite pentru tranzactiile necontrolate sau nu se incadreaza in intervalul cuartilar, astfel că se impune efectuarea de ajustari in ceea ce priveste nivelul ratei de dobanda practicata de SC .X. SA in acordarea de imprumuturi entitatilor afiliate în anii 2009 si 2010 pentru a reflecta nivelul de piata al dobanzii.

In vederea realizarii ajustarii ratelor de dobanda practicate de SC .X. SA in acordarea de credite persoanelor afiliate pentru a reflecta nivelul de piata al ratelor de dobanda utilizate in tranzactiile necontrolate au fost folosite marjele anuale ale dobanzilor determinate in conditiile prezentate anterior, efectul

ajustarilor operate in conditiile aratate se concretizeaza în stabilirea unor venituri suplimentare in suma de .X. lei.

În drept, art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Potrivit art.11 alin.(2) din același act normativ:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Conform prevederilor pct.22-26, 29, 31-36 și 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale

impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. **Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate.** Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.

[...]

Ajustarea profiturilor persoanelor afiliate nu conduce la modificarea situațiilor financiare ale persoanelor afiliate.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra- sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției.

Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal.

23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost-plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

- a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

26. Metoda cost-plus

Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă.

[...]

29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente, care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

[...]

31. În cazul comparării tranzacțiilor între persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate, implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer, privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

34. În aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client, diferite de practica comercială obișnuită), în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

35. La aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;

b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor între persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus".

[...]

38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede art.11 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și "***orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.***"

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD :

"1. Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzacțiile intre companii afiliate ce operau in aceeasi jurisdicție fiscala. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in

care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere. “

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OECD sunt definite noțiunile:

Analiza de comparabilitate - O comparatie intre o tranzactie controlata si o tranzactie sau tranzactii necontrolate. Tranzactiile controlate sunt comparabile cu tranzactiile necontrolate atunci cand nici una dintre diferentele dintre tranzactii nu poate afecta substantial factorul examinat in cursul metodologiei (ex. pretul sau marja), sau daca se pot efectua ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectele acestor diferente.

Metoda pretului comparabil necontrolat (metoda CUP) - o metoda de preturi de transfer care compara pretul bunurilor sau serviciilor transferate in cadrul unei tranzactii controlate cu pretul perceput pentru bunurile si serviciile transferate in cadrul unei tranzactii necontrolate comparabile, in circumstante comparabile.

Metoda marjei tranzactionale nete - O metoda de profit tranzactional ce examineaza marja profitului net fata de o baza corespunzatoare (ex. costuri, vanzari, active) realizata de contribuabil din tranzactii controlate (sau tranzactii care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Metoda cost plus - O metoda de preturi de transfer care utilizeaza de costurile suportate de furnizorul de bunuri (sau servicii) intr-o tranzactie controlata. La aceste costuri se adauga adaosul cost plus corespunzator, astfel incat sa se realizeze un profit corespunzator in lumina functiilor efectuate (luand in considerare activele utilizate si riscurile asumate) si conditiile de piata. Rezultatul la care se ajunge dupa ce se adauga adaosul cost plus la costurile mentionate mai sus poate fi vazut ca pretul la lungime de brat al tranzactiei controlate originale.

Tranzactii controlate - Tranzactii intre doua companii care sunt afiliate una fata de cealalta.

Tranzactii necontrolate -Tranzactii intre companii care sunt independente una fata de alta

Principiul lungimii de brat - Standardul international asupra caruia tarile membre OECD au cazut de acord a fi utilizat pentru a se determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat in Articolul 9 al Conventiei Fiscale Model a OECD dupa cum urmeaza: in cazul in care *“conditiile create sau impuse intre companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat*

datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta”.

Potrivit celor mai sus prezentate, în cazul în speță, organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de societate, respectiv dosarele prețurilor de transfer, studiul de comparabilitate, facturi, contracte etc..

De precizat este aspectul conform căruia având în vedere complexitatea și diversitatea tranzacțiilor supuse verificării, tipicitatea acestora, precum și volumul de documente, verificările au fost realizate prin sondaj în sensul că au fost analizate documentele solicitate în completarea dosarului prețurilor de transfer (exemplele de tranzacții prezentate fiind alese de către reprezentanții societății) și nu toate documentele și informațiile care au stat la baza desfășurării tranzacțiilor controlate și necontrolate prezentate ca și posibile comparabile.

Astfel, în urma analizării efectuată de organele de inspecție au fost identificate o serie de deficiențe prezentate în dosarele prețurilor de transfer cu privire la metodele de stabilire a prețurilor de transfer utilizate în tranzacțiile controlate cu persoanele afiliate comparativ cu tranzacții necontrolate, cum sunt:

- existența de diferențe între caracteristicile produselor comparate;
- circumstanțele de vânzare diferite neexistând posibilitatea ajustării acestora;
- inconsecvență în stabilirea diferențialelor aplicate;
- lipsa totală a tranzacțiilor cu entități independente pentru asigurarea comparabilității pentru anumite categorii de produse;
- lipsa tranzacțiilor necontrolate care să aibe caracteristici economice similare tranzacțiilor controlate pentru anumite categorii de produse;
- lipsa datelor concrete care să probeze în fapt comparabilitatea din punct de vedere comercial al prețurilor practicate pentru perioada analizată.

De asemenea, pentru vânzările către părți afiliate în urma discuțiilor purtate cu organele de inspecție fiscală societatea a prezentat un studiu de comparabilitate în care a utilizat metoda marjei nete pentru stabilirea prețului de transfer practicat în tranzacțiile comerciale cu .X. Bulgaria, .X. Serbia și ICS .X. Moldova.

În urma analizei acestui studiu de comparabilitate a rezultat că indicatorul de profitabilitate a părților testate nu se încadrează în intervalul de piață în sensul că depășește cuartila superioară în anul 2009 în cazul .X. Serbia și ICS .X. Moldova și în anul 2010 în cazul .X. Bulgaria și .X. Serbia, precum și faptul că indicatorul de profitabilitate calculat pentru .X. Bulgaria, .X. Serbia și ICS .X. Moldova a fost determinat eronat, respectiv pentru întreaga activitate a părților testate.

Ca urmare, s-a procedat, fie la schimbarea metodei de stabilire a prețului de transfer prezentată de societate în dosarele prețurilor de transfer, fie la reanalizarea metodei de stabilire a prețului de transfer și efectuarea de ajustări.

Plecând de la susținerile contestatarei care a înțeles să conteste toate constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală

prezentate la situația de fapt organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la **neacceptarea de către organele de inspecție fiscală a metodei comparării prețurilor (CUP) utilizată pentru vânzările de produse petroliere**, din constatări și din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că organele de inspecție fiscală au întreprins demersurile necesare în vederea obținerii documentelor necesare analizei posibilității de aplicare a metodei CUP prin numeroase solicitări de documente/situații/informații, atât verbale, cât și scrise (format letric sau electronic/e-mail) cum sunt și adresele nr..X./18.05.2012 și nr..X./24.08.2012.

Din analiza documentelor prezentate de societate s-a constatat că nu se pot face ajustări cu un grad ridicat de acuratețe pentru a elimina efectele diferențelor identificate, stabilindu-se în final ca aceasta metodă nu poate fi aplicată din considerentele:

- pentru vânzarea de produse petroliere negre către .X. Bulgaria s-a constatat lipsa tranzacțiilor comparabile necontrolate datorată diferențelor între caracteristicile tranzacțiilor supuse analizei;
- pentru vânzarea de combustibili către .X. Bulgaria, .X. Serbia și ICS .X. Moldova s-a constatat lipsa tranzacțiilor comparabile necontrolate pentru anumite produse comercializate, precum și lipsa informațiilor cu privire la factorii care determină comparabilitatea pentru anumite tranzacții controlate și pentru tranzacțiile necontrolate prezentate ca fiind posibile comparabile: caracteristicile bunurilor și serviciilor, cantitățile vândute, analiza funcțională, termenii contractuali;
- pentru vânzarea de GPL către .X. Bulgaria și .X. Serbia s-a constatat lipsa tranzacțiilor comparabile necontrolate pentru anumite perioade, iar pentru perioadele unde sunt prezentate posibile comparabile diferențe de comparabilitate între tranzacțiile supuse analizei.
- pentru vânzările de titei către .X. s-a constatat că sunt diferite caracteristicile tranzacțiilor prezentate pentru justificarea pretului practicat;
- pentru vânzări de propilena către .X. Deutschland GmbH s-a constatat lipsa comparabilității pentru tranzacțiile prezentate datorată caracteristicilor diferite de tranzacționare.

Referitor la susținerea conform căreia aplicarea metodei comparării prețurilor **nu necesită detalierea diferențialului aplicat ci doar compararea prețurilor de transfer cu prețurile din tranzacțiile comparabile utilizate**, nu se poate reține, datorită identificării tuturor diferențelor între tranzacțiile analizate care au condus la necesitatea detalierei diferențialelor aplicate neputându-se ține cont de diferențialul aplicat ca și valoarea totală în realizarea analizei comparative.

Afirmatia societății conform căreia *“Deși unii dintre acești factori menționați nu pot fi cuantificați în toate cazurile, acesta nu reprezintă un motiv de respingere a metodei comparării prețurilor întrucât obiectul comparării este în toate cazurile doar diferențialul ca și valoare totală și nu elementele sale componente, iar*

diferentialul este stabilit in acelasi mod in tranzactiile catre parti afiliate ca si in cele catre parti independente“ nu poate fi reținută în condițiile în care din analiza tranzacțiilor prezentate (controlate si necontrolate) a rezultat că diferențialul poate avea in componența, fie diferențialul logistic, fie pe cel de calitate, fie pe cel de piata, fie două dintre acestea, fie toate, neexistand nicio regula privind modalitatea de stabilire concreta a acestor diferentiale.

De precizat este faptul că deși societatea prezintă în contestație un exemplu pur teoretic *„Astfel, baza fiind aceeași (cotația internațională), aplicarea unui diferențial de 10 USD/tona in tranzactiile cu parti afiliate si respectiv a unui diferențial de 10 USD/tona in tranzactiile cu parti independente arata ca preturile sunt similare, indiferent care este componenta diferențialului”* sustinând că metoda CUP poate fi aplicata prin compararea diferențialului ca valoare totala, în realitate nu sunt aceleasi componente in valoarea totala a diferențialului deci, nu este aceeași baza de comparare și în consecință nu se poate realiza o comparatie pertinenta tinand cont de diferențial ca un întreg.

În ceea ce privește posibilitatea ajustării diferențelor identificate de organele de inspectie fiscala (cantitati diferite, produse diferite, termene de plata diferite, tipul contractelor, moneda), diferente care sunt acceptate de societate însă le consideră ca fiind motive neîntemeiate pentru respingerea aplicării metodei CUP, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat la contestație documente din care să rezulte că diferențele constatate pot fi eliminate, iar argumentul conform căruia diferentele existente pot fi *„usor de ajustat”* pentru diferențele cu privire la cantități, monedă, termene de plată, tipul contractului, nu este susținut cu documente sau calcule prezentate de societate.

Prevederile pct.2.6 din Liniile Directoare OCDE conform cărora *„2.6 Metoda CUP compara pretul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate intr-o tranzactie controlata cu pretul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate intr-o tranzactie comparabila necontrolata in circumstante comparabile. **Daca exista vreo diferenta intre cele doua preturi, aceasta poate fi un indiciu ca conditiile relatiilor comerciale si financiare ale companiilor afiliate nu sunt la lungime de brat, si ca pretul tranzactiei controlate poate fi inlocuit de pretul tranzactiei necontrolate**”* și ale pct.2.10 din Ghidul OECD invocate de societate nu pot fi luate in considerare întrucât în cazul tranzacțiilor analizate nu se poate vorbi doar de lipsa unui criteriu de comparabilitate per tranzactie ci, despre lipsa mai multor criterii de comparabilitate pentru fiecare categorie de tranzactie analizata așa cum s-a prezentat pe larg în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Motivul invocat de societate, respectiv *„prevederile Ordinului nr.222/2008 referitoare la posibilitatea organelor fiscale de a utiliza mediana unui interval de piata in demersul de impunere de ajustări ale rezultatului fiscal se situează in contradicție cu prevederile paragrafului 2.7 din Liniile Directoare ale OECD care preved interdictia organelor fiscale nationale de a supra-impozita societatile care*

realizeaza un profit mai mic decat media, respectiv de a sub-impozita societatile care realizeaza un profit mai mare decat media” nu se reține având în vedere că prevederile pct.2.7 din Liniilor Directoare OECD stipulează că “Urmand principiile din Capitolul I, o tranzactie necontrolata este comparabila cu o tranzactie controlata (este o tranzactie comparabila necontrolata) in sensul metodei CUP daca este indeplinita una din cele doua conditii: 1. nici una din diferentele (daca exista) intre tranzactiile comparate sau intre companiile ce intreprind aceste tranzactii nu pot afecta substantial pretul pe piata deschisa; sau 2. pot fi facute ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectele substantiale ale acestor diferente. Atunci cand este posibil sa se gaseasca tranzactii comparabile necontrolate, Metoda CUP este cel mai direct si mai sigur mod de aplicare a principiului lungimii de brat. In consecinta, in astfel de cazuri Metoda CUP este preferabila fata de toate celelalte metode”.

Față de cele prezentate se reține că prin Liniile Directoare OECD se prevăd condițiile în care „o tranzactie necontrolata este comparabila cu o tranzactie controlata” ,respectiv „[...] Tranzactiile controlate sunt comparabile cu tranzactiile necontrolate atunci cand nici una dintre diferentele dintre tranzactii nu poate afecta substantial factorul examinat in cursul metodologiei (ex. pretul sau marja), sau daca se pot efectua ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectele acestor diferente”, iar OPANAF nr.222/2008 prevede:

“(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.

(4) Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare”

De reținut este faptul că Liniile directoare OECD nu reprezinta un act normativ acceptat de România prin aprobare, aderare sau ratificare si, prin urmare, acestea nu au forta juridica superioara OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer.

De precizat este și faptul că din documentele depuse în completarea dosarelor prețurilor de transfer rezultă lipsa de transparență a informațiilor prezentate în susținerea aplicării metodei CUP și, totodată, modalitatea neuniforma de prezentare a datelor si informatiilor ceea ce a condus la creșterea gradului de dificultate in procesul de verificare si de realizare a analizei de comparabilitate de către organele de inspecție fiscală.

Mai mult, în urma discuțiilor avute cu organele de inspecție fiscală însăși societatea a prezentat un studiu de comparabilitate prin care a utilizat metoda marjei nete pentru stabilirea prețurilor de transfer în cazul vânzărilor de produse petroliere către .X. Bulgaria, .X. Serbia si .X. Moldova, așa cum a fost prezentat pe scurt mai sus.

În consecință, din cele precizate reiese că metoda CUP nu poate fi aplicată, atât datorită faptului că nu există tranzacții comparabile pentru anumite vânzări de produse petroliere, precum și datorită faptului că acolo unde au fost prezentate tranzacții cu entități independente acestea nu au reprezentat tranzacții comparabile fiabile, existând diferențe evidente între factorii de comparabilitate, iar o ajustare a diferențelor întâlnite ar fi afectat în mod substanțial aplicarea metodei CUP fiind vorba nu doar de ajustarea unui criteriu de comparabilitate ci, de ajustarea mai multor criterii de comparabilitate, gradul de acuratețe cu care ar fi putut fi efectuate ajustările ar fi fost limitat.

În ceea ce privește **contestatarea aplicării metodei marjei nete**, în cazul vânzărilor către .X. Bulgaria, .X. Serbia și .X. Moldova prin studiul de comparabilitate societatea a realizat comparația prin raportarea indicatorului financiar, determinat pentru întreaga activitate a societății, cu intervalul intercuartilar identificat pentru societățile comparabile.

Referitor la argumentul privind eliminarea incorectă a unor sume din venituri și cheltuieli de către organele de inspecție fiscală se reține că potrivit prevederilor pct.3.42 din Liniile directoare OECD ***“O analiza în cadrul metodei marjei tranzacționale nete ar trebui să ia în considerare numai profiturile companiei afiliate ce pot fi atribuite unor anumite tranzacții controlate. De aceea, ar fi incorectă aplicarea metodei marjei tranzacționale nete pe baza de companie integrală, dacă respectiva companie se angajează într-o varietate de diverse tranzacții controlate ce nu pot fi comparate corect pe o bază agregată cu tranzacțiile unei companii independente”*** astfel că, segmentarea conturilor de profit și pierdere pentru a reflecta cât mai bine profitabilitatea tranzacțiilor controlate analizate a fost realizată corect, fiind limitată prin prisma informațiilor disponibile conform situațiilor financiare ale partilor testate.

În ceea ce privește cazul segmentării contului de profit și pierdere în cazul ICS .X. Moldova, prin adresa nr..X./21.05.2015 organele de inspecție fiscală precizează că variațiile identificate de reprezentanții societății în ceea ce privește cheltuielile cu amortizările și provizioanele și cheltuielile generale și de administrare sunt datorate exclusiv unei erori de încadrare a cheltuielilor comerciale în anul 2009 în categoria provizioanelor însă, fără a avea vreun efect asupra valorii indicatorului EBIT.

Referitor la aplicarea metodei marjei nete pentru estimarea preturilor de transfer pentru vânzarea de produse petroliere către părțile sale afiliate .X. și .X. Deutschland, conform celor prezentate la pag.143 din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată veniturile suplimentare au fost stabilite la nivel individual fapt ce infirmă argumentul societății conform căruia veniturile suplimentare au fost stabilite la nivel agregat care nu este conforma cu situația de fapt.

Mențiunea societății conform căreia în modul de întocmire a studiului de comparabilitate nu s-a ținut cont de companiile cu structura necunoscută a

actionariatului nu poate fi reținută întrucât acestea au fost avute în vedere însă, nu au fost de natură să modifice rezultatele analizei.

În ceea ce privește alegerea comparabilelor pentru realizarea analizei comparative, precum și cele referitoare la factorii de comparabilitate se reține că potrivit prevederilor Liniilor directoare OCDE “3.26 **Metoda marjei tranzactionale nete examineaza marja profitului net raportat la o baza corespunzatoare** (ex. costuri, vanzari, active) **pe care un contribuabil o realizeaza dintr-o tranzactie controlata** (sau tranzactii care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I). Astfel, o metoda a marjei tranzactionale nete opereaza intr-o maniera similara cu metodele pretului de revanzare sau cost plus. Similaritatea inseamna ca pentru a putea fi aplicata in conditii de siguranta, metoda marjei tranzactionale nete trebuie sa fie aplicata intr-o maniera consecventa cu maniera in care se aplica metoda pretului de revanzare sau cost plus. **Acest lucru inseamna in special ca marja neta a contribuabilului din tranzactia controlata (sau tranzactiile care se pot agrega in conformitate cu principiile Capitolului I) ar trebui stabilita, in mod ideal, prin referinta la marja neta pe care o obtine acelasi contribuabil in tranzactii comparabile necontrolate.** Acolo unde acest lucru nu este posibil, marja neta ce ar fi fost obtinuta de o companie independenta in tranzactii comparabile poate servi ca si indicatie. Este necesara o analiza functionala a companiilor afiliate si, in cazul din urma, a companiilor independente, pentru a stabili daca tranzactiile sunt comparabile, si ce ajustari pot fi necesare pentru a se obtine rezultate sigure. In plus, trebuie aplicate celelalte conditii de comparabilitate si mai ales cele de la aliniatele 3.34-3.40”, astfel că, în aplicarea metodei marjei nete obiectul central al analizei este reprezentat de funcția indeplinită de partea analizată și nu de diferențele între caracteristicile produselor respectiv, de disponibilitatea informațiilor (cum sunt cele invocate în contestație: informații privind indicatorul Nelson, mixul de produse, proximitatea sursei materiei prime, etc. nu au putut fi identificate din surse publice).

Cu privire la invocarea soluției pronunțate prin Decizia Civilă nr. 4784/2014 emisă de către Curtea de Apel Cluj, se reține că potrivit doctrinei de specialitate, sunt izvoare ale dreptului, în armonie cu principiile statului de drept român, numai actele normative (legi, hotărâri, ordonanțe și ordine), categorii în care se încadrează, atât reglementările interne, cât și cele internaționale, acceptate de țara noastră prin aprobare, aderare sau ratificare.

În sistemul de drept român, care se încadrează în dreptul romano – germanic, jurisprudența sau precedentul judiciar (decizii judiciare pronunțate anterior în cazuri asemănătoare) nu are valoare de sursă efectivă a dreptului, ci doar de sursă interpretativă, soluția pronunțată de judecător neavând caracter de reglementare a unei situații prezentate și neputând constitui o bază legală pentru aplicarea procedurii de ajustare.

Cu titlu de excepție, în dreptul român există trei situații când precedentul judiciar capătă statutul de izvor de drept, fiind obligatoriu pentru instanțele de judecată:

a) deciziile pronunțate de către Înalta Curte de Casație și Justiție (I.C.C.J.) în materia „recursului în interesul legii”, sunt obligatorii pentru toate instanțele și se publică în Monitorul Oficial, potrivit art.517(4) din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă;

b) deciziile pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție pentru dezlegarea unor chestiuni de drept pronunțate de art.521(3) din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă;

c) deciziile Curții Constituționale prin care se constată neconstituționalitatea: unui text de lege, a unei legi în ansamblul ei, a unei ordonanțe ori a regulamentelor Parlamentului potrivit prevederilor 147 (4) din Constituție. Curtea Constituțională este unica autoritate de jurisdicție constituțională.

Astfel, jurisprudenta invocată de către societate nu poate conduce către o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, întrucât potrivit sistemului de drept românesc, deciziile civile nu sunt izvor de drept.

Referitor la invocarea de către contestatară a principiului de drept „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”, respectiv acolo unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem, la pag.85 din contestație, în contextul în care organele de inspecție fiscală nu au procedat la ajustarea prețurilor de transfer în cazul ICS .X. Moldova pe anul 2010, care înregistra o marjă de profit sub valoarea intervalului de comparare, respectiv pentru condiții identice și pentru aceleași tipuri de tranzacții a obținut o marjă de revânzare negativă, caz în care, conform prevederilor Codului fiscal și OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer ajustarea trebuie efectuată în ambele sensuri, se reține că la întocmirea studiului de comparabilitate în ce privește vânzările de combustibili către .X. Bulgaria, .X. Serbia și ICS .X. Moldova s-a utilizat indicatorul de profitabilitate fiind determinate marjele de profitabilitate individuale calculate pentru fiecare dintre cele trei entități afiliate, iar în cazul ICS .X. Moldova, pe anul 2010, s-a constatat marja de profitabilitate negativă de -1,23%, care nu este relevantă pentru comparație întrucât „*marja netă a contribuabilului din tranzacția controlată (sau tranzacțiile care se pot agrega în conformitate cu principiile Capitolului I) ar trebui stabilită, în mod ideal, prin referința la marja netă pe care o obține același contribuabil în tranzacții comparabile necontrolate*”.

Se reține că principiul „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” are ca rațiune împiedicarea adăugării la lege adică, în cazul în care legea nu precizează anumite drepturi sau obligații, aceste drepturi neprecizate de lege să nu fie precizate de cel îndreptățit să aplice legea, situație care nu se circumscrie speței întrucât organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale incidente speței fără ca prin măsurile dispuse să excedă legii.

Potrivit art.9(3) din Legea nr.287/2009 privind Codul civil „*Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății*” coroborat cu art.10 din același act normativ „*Legile care derogă de la o dispoziție generală, care restrâng exercițiul unor drepturi civile sau care prevăd sancțiuni civile se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege*” astfel încât

o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe astfel încât alegația contestatarii nu poate fi avută în vedere în sensul cauzei.

Principiul de drept invocat în vederea susținerii argumentului conform căruia organele de inspecție fiscală trebuiau să ajusteze și prețurile mai mici din afara intervalului intercuartilar chiar dacă legea nu prevede acest lucru în acest caz nu se poate reține având în vedere că petenta nu motivează cu prevederi legale explicite această făcând referiri generale la Codul fiscal și la OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.

Referitor la argumentele prezentate în contestație privind stabilirea prețului de transfer pentru achizițiile de la persoana afiliată .X. .X., din analiza dosarului preturilor de transfer a rezultat că societatea a aplicat metoda CUP prin raportare la cotația internațională nefiind realizată propriu-zis o analiză comparativă pentru justificarea preturilor de transfer practicate, limitându-se doar la o descriere a modalității de formare a prețului de achiziție al produselor.

Mai mult, însăși societatea a menționat că nu există tranzacții comparabile necontrolate interne.

Ulterior, urmarea solicitării de documente, au fost prezentate informații/situații/documente care nu au putut fi utilizate pentru analiză comparabilității societatea nedemonstrând că prețurile de achiziție pentru produsele albe sunt la nivelul celor practicate pe piața liberă, fapt ce a condus la ajustarea cheltuielilor.

În ceea ce privește mențiunea societății conform careia anexa 90 la raportul de inspecție fiscală ar include parțial documentele furnizate de reprezentanții societății, prin adresa nr. .X./21.05.2015 organele de inspecție fiscală precizează că este eronată, fapt demonstrat de însăși documentația completă prezentată în anexa nr.III.5 la contestație, întrucât acestea sunt aproape identice (în documentația prezentată în anexa nr.III.5 la contestație lipsesc 2 facturi, care se regăsesc în anexa 90 la raportul de inspecție fiscală) și au aceeași numerotare cu anexa nr.90 din raportul de inspecție fiscală.

În legătura cu respingerea studiului de comparabilitate pentru prestarea de servicii de management și detașare de personal de către partile afiliate nerezidente către SC .X. SA, argumentele prezentate sunt identice cu cele prezentate în punctul de vedere formulat asupra proiectului de raport de inspecție fiscală.

O parte din societățile reținute ca și comparabile în studiul de comparabilitate realizat de către organele de inspecție fiscală și respinse de societate pe motiv că acestea oferă servicii de consultanță pentru un alt domeniu de activitate sau că ar face parte dintr-un grup se regăsesc și din studiul de comparabilitate realizat și

prezentat de contribuabil in sustinerea nivelului de piata al preturilor de transfer practicate.

Notiunea introdusa de catre EUJTP Forum (reprezentantii mediului de afaceri la nivelul UE) nu a fost introdusa in legislatia din România, iar in analiza prețului de transfer pe anul 2010, marjele intalnite in cele mai multe cazuri sunt cuprinse intre 3% si 10%, cel mai des fiind 5% in functie de circumstante.

De asemenea, argumentul conform căruia la determinarea prețului de transfer societatea a utilizat datele din perioada 2007 – 2009 întrucât cele din anul 2010 nu erau disponibile nu se poate reține în soluționarea favorabilă având în vedere prevederilor pct.1.35 din Ghidul OECD „*O alta consideratie este aceea daca exista o perspectiva plauzibila ca urmand strategia de afaceri, **veniturile obtinute sa justifice costurile acesteia pe o perioada de timp, perspectiva care ar fi acceptabila intr-un aranjament la lungime de brat.** Este recunoscut faptul ca o strategie de afaceri cum este penetrarea pietei poate esua, si esecul acesteia nu permite de la sine ignorarea strategiei din punct de vedere al preturilor de transfer. Totusi, daca un astfel de rezultat anticipat nu era plauzibil la momentul tranzactiei, sau daca strategia de afaceri pretinsa nu are succes dar este totusi continuata dincolo de limitele pe care le-ar accepta o companie independenta, atunci declaratia contribuabilului poate fi indoielnica. In stabilirea perioadei de timp care ar fi acceptabila pentru o companie independenta, administratiile fiscale pot dori luarea in considerare a unor dovezi cu privire la strategiile de comert evidente in tara in care se implementeaza strategia de afaceri. In final, cel mai important considerent este daca strategia respectiva avea perspective plauzibile de succes intr-un viitor previzibil (recunoscandu-se in acelasi timp ca strategia poate esua), si daca o parte ce actiona la lungime de brat ar fi fost gata sa isi sacrifice rentabilitatea pe o perioada de timp similara in astfel de circumstante economice si conditii de concurenta”.*

În legatura cu abordarea aplicata de catre organele de inspectie fiscala cu privire la ajustarea preturilor de transfer aferente tranzactiilor de imprumut, se reține că nu se poate discuta despre o contradictie între cele două abordări de ajustare a imprumuturilor, respectiv tratamentul aplicat imprumuturilor in EURO versus cel aplicat imprumuturilor in USD întrucât la stabilirea prețului de piață au fost avute în vedere datele disponibile de la momentul efectuării tranzacțiilor, analiza fiind efectuată mai întâi la nivel național, extinzându-se la nivel internațional acolo unde nu au fost identificate date la nivel național așa cum prevede și OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer “*Analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, internațional*”.

Referitor la analiza imprumuturilor in EURO nici legislatia fiscala nationala si nici Ghidul OECD nu prevăd că analiza trebuie realizata la nivelul debitorului, respectiv sa fie identificate tranzactii de imprumuturi pentru care debitorul sa fie

stabilit in Bulgaria, Serbia si Moldova. Mai mult, si in baza de date comerciala DealScan, utilizata de societate pentru realizarea studiului de comparabilitate este prevazut ca si criteriu de selectie a tranzactiilor tara imprumutatului/imprumutatorului.

De asemenea, afirmatia societatii conform careia *“este o chestiune principiu economic ca analiza trebuie facuta la nivelul debitorului, intrucat caracteristicile acestuia sunt cele care sunt verificate in toate cazurile in care se analizeaza acordarea unui imprumut, inclusiv de catre toate bancile si toate societatile financiare. Singura caracteristica pe care trebuie sa o indeplineasca un creditor este ca aiba la dispozitie banii pe care vrea sa ii imprumute”* nu se poate reține întrucât din perspectiva preturilor de transfer, in ceea ce priveste tranzactiile de imprumut in care SC .X. SA are calitatea de creditor scopul stabilirii ratei dobânzii este daca din aceste tranzactii SC .X. SA a obtinut un venit la nivelul ratei dobânzii utilizată de persoanele independente în tranzacții necontrolate.

In legatura cu argumentele conform cărora abordarea organelor de inspectie fiscala in alegerea comparabilelor este tendentioasa si gresita din punct de vedere tehnic, se reține că alegerea comparabilelor a fost realizata in mod consecvent si unitar avand in vedere circumstantele fiecărei tranzactii controlate in parte.

În ce privește comparatia cu o singura tranzactie este posibila, aceasta modalitatea de realizare a analizei comparative fiind prevazuta si de art.3.55 si 3.56 din Ghidul OECD (2010):

„3.55 În anumite cazuri va fi posibilă aplicarea principiului prețului de piață pentru a ajunge la o singură valoare (adică preț sau marjă) care este cea mai sigură pentru a stabili dacă toate condițiile unei tranzacții respectă principiul prețului de piață.

Cu toate acestea, întrucât prețurile de transfer nu reprezintă o știință exactă, vor fi multe ocazii când aplicarea celei sau celor mai adecvate metode va produce un interval de valori, toate acestea fiind la fel de sigure. În aceste cazuri, diferențele între valorile ce fac parte din interval pot fi cauzate de faptul că în general aplicarea principiului prețului de piață produce doar o aproximare a condițiilor ce ar fi fost stabilite între societăți independente. Este de asemenea posibil ca punctele diferite dintr-un interval să reprezinte faptul că societățile independente implicate în tranzacții comparabile în circumstanțe comparabile pot să nu stabilească exact același preț pentru tranzacție.

3.56 În anumite cazuri, nu toate tranzacțiile comparabile analizate vor avea un grad de comparabilitate relativ egal. Unde este posibilă identificarea tranzacțiilor între societăți independente care nu oferă un grad ridicat de comparabilitate, acestea ar trebui eliminate” intrucat din analiza tranzactiilor prezentate ca si tranzactii comparabile nu toate au un grad ridicat de comparabilitate, acestea fiind necesar a fi eliminate.

Referitor la concluzia societatii, respectiv: *“Datele prezentate in Anexa III.6. sunt gresite intrucat nu intrunesc in unele cazuri nici macar criteriile mentionate de echipa de inspectie fiscala ca si baza de selectie – dupa cum reiese din exemplele*

sugestive prezentate anterior” prin adresa nr..X./21.05.2015 se precizează că este eronata intrucat datele aferente imprumuturilor au fost colectate de organele de inspectie din printscreen-urile prezentate in sustinerea tabelului cu esantionul initial de tranzactii anexate la studiul de comparabilitate întocmit.

De asemenea, in ceea ce priveste facilitatea de credit acordata catre Borets Company LLC din .X. prezentata de societate ca fiind folosita de organele de inspectie in analiza avand date eronate (datorate unor greseli de preluare a datelor) se precizează ca nu poate fi sustinuta aceasta afirmatie intrucat aceasta facilitate de creditare reprezinta in fapt 2 imprumuturi ce au valorile folosite n realizarea studiului de comoparabilitate.

In ceea ce priveste argumentele prezentate in sustinere referitoare la modul in care au fost determinate veniturile suplimentare din ajustarea tranzactiilor de imprumut in USD ca fiind neunitar si tendetios se reține că ajustarea veniturilor reprezinta in fapt o aproximare a valorii de piata si ca cele două modalitati de ajustare a veniturilor (prin raportare la mediana sau la o marja) sunt conforme cu legislatia privind preturile de transfer, respectiv cu indrumarile prevazute la pct.1.4, pct.2.5 si pct. 3.56 din Ghidul OECD.

Mai mult, cu privire la invocarea Deciziei Civile nr. 4784/2014 emisa de catre Curtea de Apel Cluj in sustinerea faptului ca „veniturile reale ar fi trebuit majorate doar pana la nivelul inferior al intervalului de piata (respectiv cuartila inferioara)” reiteram faptul ca între speța dedusă soluționării și cea care a constituit obiectul dosarului soluționat de Curtea de Apel Cluj nu există triplă identitate de obiect, părți și cauză.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./09.03.2015 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor și veniturilor cu care a fost influențată baza impozabilă.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele constituite pentru refacerea terenurilor afectate în condițiile în care, atât prevederile legale în materie fiscală, cât și Legea nr.555/2004 stipulează că baza de calcul a provizioanelor pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol la care se aplică cota de 1% este reprezentată de diferența dintre veniturile și cheltuielile din exploatare.

Perioada verificată: 2009-2010.

În fapt, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, astfel:

-în anul 2009 - .X. lei;

-în anul 2010 - .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea documentelor de evidență contabilă și fiscală (balanțe de verificare lunare, registrul jurnal, registrul fiscal de calcul al impozitului pe profit), că provizioanele au fost constituite prin aplicarea procentului de 1% numai asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, înregistrate pe codul de companie 2 R01 - Explorare și Producție (denumită E&P).

Având în vedere că SC .X. SA desfășoară activități integrate și prezintă următoarele segmente raportabile: extracție și producție (E&P), Rafinare și Marketing, Gaz și Energie, Sediul și altele, iar conducerea evidenței contabile este organizată pe următoarele coduri de companie:

-Cod companie 1R01- Rafinare și Marketing (denumita .X.);

-Cod companie 2R01- Explorare și Producție (denumită E&P);

-Cod companie 2R02 - E&P Services (denumită EPS);

-Cod Companie 2R99 – Sucursala Kazastan

-Cod Companie 4R01- Divizia de gaz;

-Cod Companie 4R04 – Divizia de electricitate (Power);

-Cod Companie 7R01 – .X.chim;

-Cod Companie 9R01 – Corporate;

-Cod Companie 9R02 – Global Solution;

-Cod Companie 9R99 – SAP INTERSEGMENT ELIMINATION;

-Cod Companie 9R94 - GAS & POWER CONSOLIDATION, s-a constatat că societatea a aplicat eronat prevederile legale în vigoare prin aplicarea cotei de 1% numai asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare înregistrate pe codul de companie 2 R01 - Explorare și Producție (denumită E&P).

Din coroborarea prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004, cu prevederile art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (aplicabile în anul fiscal 2009), cu pct.256(1) și pct.263(1) din OMFP nr.3055/2009 și cu prevederile art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003, modificat prin OUG nr.109/2009 (în vigoare cu 1 ianuarie 2010), rezultă că provizionul pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, trebuia calculat prin aplicarea cotei de 1% asupra diferenței dintre veniturile înregistrate în legătură cu realizarea și vânzarea zăcămintelor naturale și cheltuielile efectuate cu extracția, prelucrarea și livrarea acestora, iar modificările aduse, începând cu 1 ianuarie 2010, la art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 de OUG nr.109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003, nu sunt de natură să modifice modul

de calcul al provizionului pentru refacerea terenurilor deoarece modul de determinare a veniturilor și cheltuielilor din exploatare este reglementat de OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, atât prin Legea nr.555/2004, cât și prin art.22 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se limita în care aceste provizioane sunt deductibile, respectiv „[...], în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, [...]”, nu și modul de determinare al veniturilor și cheltuielilor din exploatare, asupra cărora se aplica această limită.

Reprezentanții societății au precizat ca la stabilirea acestuia a fost avut în vedere punctul de vedere comunicat de Ministerul Economiei și Finanțelor, Direcția Legislație Impozite Directe, ca urmare a adresei nr..X./10.03.2010 prin care au solicitat un punct de vedere referitor la aspectul “*care este reglementarea legală pe care .X. trebuie să o aplice: Codul fiscal în varianta în vigoare cu 1 ianuarie 2010 sau prevederile art.10 alin (1) lit.a) din Legea nr.555/2004.*”

Din punctul de vedere comunicat de Ministerul Economiei și Finanțelor, Direcția Legislație Impozite Directe, înregistrat la SC .X. SA sub nr.500/11.06.2010, rezultă că societatea este obligată, potrivit art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004, să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale, “*care reprezintă bază de constituire a provizioanelor, pentru aceste situații, reglementată și de prevederile art. 22 alin (2) din Codul fiscal, până la data de 31 decembrie 2009, legea specială precizând totodată faptul că, acestea nu se vor modifica defavorabil, până la data de 31 decembrie 2014, [...]*”, iar începând cu 1 ianuarie 2010, pentru constituirea provizioanelor pentru refacerea terenurilor afectate, în cazul SC .X. SA sunt aplicabile prevederile legii speciale, respectiv prevederile art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004, fără a se face referire la faptul că pentru stabilirea bazei de calcul a provizioanelor sunt avute în vedere numai veniturile și cheltuielile din exploatare, aferente doar codului de companie 2R01, așa cum a procedat societatea.

În vederea clarificării bazei de calcul a provizionului deductibil fiscal în cotă de 1%, în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat punct de vedere Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, cu adresa nr..X./2014, iar prin răspunsul formulat cu adresa nr..X./11.12.2014 se precizează „*Prin modificarea cadrului normativ se clarifică modalitatea de determinare, se evidențiază baza de calcul ca fiind diferența dintre veniturile înregistrate în legătură cu realizarea și vânzarea zăcămintelor naturale și cheltuielile efectuate cu extracția, prelucrarea și livrarea acestora, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale, prin urmare considerăm că veniturile /cheltuielile luate în calcul sunt cele*

rezultate/aferente din vânzarea zăcămintelor naturale și nu toate veniturile/cheltuielile din exploatare, înregistrate de contribuabil”.

Totodată, în adresa de răspuns Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, precizează că „*Această bază de calcul se va avea în vedere în toată durata de aplicare a acestei prevederi [...]*”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea provizionului de 1% în conformitate cu dispozițiile precizate în aceasta rezultând că valoarea totală a provizionului în sumă totală de .X. lei (an 2009 - .X. lei + an 2010 - .X. lei) dedusă la calculul profitului impozabil este mai mare cu suma de .X. lei decât quantumul provizionului calculat ca fiind deductibil pentru aceeași perioadă, respectiv .X. lei (an 2009 – .X. lei + an 2010 – .X. lei). Rezultă că societatea avea dreptul la deducerea unui provizion în sumă de .X. lei.

De asemenea, la stabilirea rezultatului fiscal aferent perioadei 2009 – 2010, societatea a calculat venituri impozabile rezultate din reversarea provizioanelor în quantum de .X. lei (an 2009 – .X. lei + an 2010 – .X. lei), mai mare cu suma de .X. lei, față de cel stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei (an 2009 – .X. lei + an 2010 – .X. lei).

Diferența de bază de calcul aferentă provizionului de 1%, cu care se influențează rezultatul fiscal al anului 2009 este în sumă de .X. lei și al anului 2010 este în quantum de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Contribuabilii autorizați să desfășoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sunt obligați să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale”.

Începând cu data de 01.01.2010 prevederile art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-au modificat prin OUG nr.109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

„(2) Contribuabilii autorizați să desfășoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sunt obligați să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile înregistrate în legătură cu realizarea și vânzarea zăcămintelor naturale și cheltuielile efectuate cu extracția, prelucrarea și livrarea acestora, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale”.

Potrivit prevederilor pct.57 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

“57. Provizioanele prevăzute la art.22 alin.(2) din Codul fiscal sunt obligatorii pentru contribuabilii care au ca domeniu de activitate exploatarea de resurse minerale, gaze naturale și pentru titularii acordurilor petroliere”.

Din prevederile legale mai sus invocate reiese că agenții economici autorizați să desfășoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sunt obligați să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale.

Începând cu data de 01.01.2010 legiuitorul a completat temeiul de drept cu precizarea că procentul de 1% se aplică asupra „diferenței dintre veniturile înregistrate în legătură cu realizarea și vânzarea zăcămintelor naturale și cheltuielile efectuate cu extracția, prelucrarea și livrarea acestora, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale”.

Plecând de la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia societatea a dedus provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol în anul 2009 în sumă de .X. lei și în anul în anul 2010 în sumă de .X. lei se reține că, din verificarea documentelor de evidență contabilă și fiscală (balanțe de verificare lunare, registrul jurnal, registrul fiscal de calcul al impozitului pe profit) a rezultat că provizioanele au fost constituite prin aplicarea cotei de 1% numai asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, înregistrate pe codul de companie 2 R01 - Explorare și Producție (denumită E&P).

Or, conform prevederilor legale în vigoare pe perioada verificată provizioanele pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol se determină în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare.

Conform prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004 privind unele măsuri pentru privatizarea Societății Naționale a Petrolului ".X." - S.A. .X.:

„(1) Cu excepția cerințelor legilor sau reglementărilor general aplicabile statelor membre ale Uniunii Europene și care devin aplicabile și României, următoarele prevederi se vor aplica societății și filialelor sale și nu se vor modifica în defavoarea acestora, până la data de 31 decembrie 2014:

*a) pe durata pe care sunt autorizate să desfășoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale, societatea și filialele acesteia **sunt obligate să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenței dintre***

veniturile și cheltuielile din exploatare, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale;”

Față de cele de mai sus se reține că obligația SC .X. SA de a constitui astfel de provizioane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol este prevăzută expres, iar actul normativ în vigoare pe perioada verificată care se coroborează cu prevederile art.22 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că baza de impunere pentru aplicarea cotei de 1% o constituie diferența dintre veniturile și cheltuielile din exploatare.

Conform prevederilor pct.209 alin.(1) și pct.211 și pct.212 alin.(1) OMFP nr.1795/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2009:

“209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

[...]

211. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare;*
- b) venituri financiare;*
- c) venituri extraordinare.*

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;

b) venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

c) venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;

d) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate și alte venituri din exploatare”, precum și ale prevederilor pct.218 alin.1) și pct.219 alin.(1) din același act normativ:

“218. - (1) Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficia*

219. - (1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;

- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital etc.)”

De asemenea, pe anul 2010, sunt în vigoare prevederile pct.256 alin.(1) și pct.263 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene

“ 256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii. În această categorie se includ și veniturile realizate din vânzarea de locuințe de către entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe.

Veniturile se recunosc la valoarea integrală, inclusiv în cazul în care entitatea practică programe de fidelizare a clienților. În acest caz, pentru contravaloarea punctelor cadou acordate clienților ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri, prestare de servicii sau a altor forme similare de stimulare, și care pot fi folosite în viitor de client pentru a obține bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare, entitatea înregistrează în contabilitate un provizion;

b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

c) venituri din producția de immobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca immobilizări corporale și necorporale;

d) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;

e) *alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.*

[...]

263. - (1) *Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:*

a) *cheltuieli de exploatare, care cuprind:*

- *cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;*

- *cheltuieli cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;*

- *cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);*

- *alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate potrivit legislației în vigoare și ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.);”*

Conform prevederilor legale mai sus invocate reglementările contabile în vigoare pe perioada 2009 – 2010 care stau la baza întocmirii evidenței contabile ce reprezintă sursă de informații pentru întocmirea declarațiilor fiscale stabilesc componența cheltuielilor și veniturilor de exploatare.

În consecință, nu se poate reține susținerea contestatarei potrivit căreia baza de calcul pentru provizioanele pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol se constituie doar din diferența dintre veniturile și cheltuielile de exploatare înregistrate pe codul de companie 2 R01 - Explorare și Producție (denumită E&P).

În ceea ce privește argumentul contestatarei referitor la incidența prevederilor art.13 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare „*Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege*”, organul de soluționare a contestației reține că prin adresa nr..X./09.06.2010 emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație Impozite Directe, dată ca răspuns la adresa SC .X. SA , se menționează că „*[...] începând cu 1 ianuarie 2010, pentru constituirea provizioanelor pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol de către .X., sunt*

aplicabile prevederile legii speciale, respectiv prevederile art.10 alin.(1) lit.a) din Legea nr.555/2004 privind unele măsuri pentru privatizarea Societății Naționale a Petrolului ".X." - S.A. ".X."

Ulterior, prin adresa nr..X./11.12.2014, MFP – Direcția Generală Legislații Cod Fiscal și Reglementări Vamale, a răspuns organelor de inspecție fiscală că „Prin modificarea cadrului normativ se clarifică modalitatea de determinare, se evidențiază baza de calcul ca fiind diferența dintre veniturile înregistrate în legătură cu realizarea și vânzarea zăcămintelor naturale și cheltuielile efectuate cu extracția, prelucrarea și livrarea acestora, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale, prin urmare considerăm că veniturile/cheltuielile luate în calcul sunt cele rezultate/aferente din vânzarea zăcămintelor naturale și nu toate veniturile/cheltuielile din exploatare, înregistrate de contribuabil”, aspect care a fost avut în vedere de organele de inspecție fiscală, la stabilirea bazei de calcul a provizioanelor nefiind luat în calcul întregul rezultat din exploatare înregistrat la nivelul companiei, respectiv mai puțin conturile contabile 607 „Cheltuieli privind marfurile”, 707 „venituri din vanzarea marfurilor”, 704 „Venituri din servicii prestate”, 68114x „Cheltuieli amortizare active dezafectare”.

Referitor la argumentul societății prezentat în subsidiar, conform căruia în situația în care nu se admite acest capăt de cerere susține că nu datorează obligațiile fiscale accesorii în quantum de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit în legătură cu acest provizion, întrucât:

-cunsumul veniturilor considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind impozitate la nivelul fiecarui trimestru al celor doi ani fiscali 2009 si 2010, nu corespunde cu sumele impozitate efectiv de societate;

-cunsumul provizionului considerat de catre organele de inspectie fiscală ca fiind dedus in trimestrul I 2010 respectiv, suma de .X. lei, diferă de provizionul efectiv dedus de societate în sumă de .X. lei, se rețin următoarele:

În data de 29.09.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin e-mail, detalierea cheltuielilor nedeductibile/veniturilor neimpozabile care au condus la rezultatul fiscal impozabil si la calculul impozitului pe profit, precum si extrasul din registrul de evidență fiscala pentru fiecare termen de raportare al impozitului pe profit din anul 2009 si anul 2010.

Informațiile prezentate de societate au inclus și situația provizioanelor constituite, calculul provizionului deductibil de 1% calculat de către societate, modul de calcul al rezultatului impozabil pentru fiecare termen de raportare al impozitului pe profit pentru perioada 2009-2010.

În data de 17.02.2015 (inaintea discutiei finale) organele de inspectie fiscala au transmis reprezentantilor societatii, prin e-mail, în vederea luării la cunoștință, modul de calcul al provizionului de 1% deductibil, precum si a veniturilor care ar fi trebuit impozitate la calculul rezultatului fiscal pentru fiecare termen de raportare din anul 2009 si 2010.

În data de 18.02.2015 (ziua discuției finale), urmare a modului de calcul transmis de către organele de inspecție fiscală în ziua precedentă, societatea a prezentat o serie de argumente asupra modului de calcul al provizionului de 1% deductibil și a coeficientului k, reiesit din calcul, aplicabil veniturilor care ar trebui impozitate la calculul rezultatului fiscal.

Prin adresa nr. .X./21.05.2015 organele de inspecție fiscală precizează că din datele și informațiile prezentate de către reprezentanții societății la discuția finală, s-a ținut cont de o parte din argumentele societății, procedând la recalcularea influențelor în rezultatul fiscal. Astfel, reprezentanții societății fac o confuzie între veniturile înregistrate și veniturile impozitate conform registrului fiscal în anul 2009 astfel:

- reprezentanții societății susțin, prin tabelul transmis, la rândul Venit impozitat conform registru fiscal, ca venitul impozitat aferent trim I, II, III și IV 2009 corespunde veniturilor înregistrate pe seama conturilor .X. și .X.. La analiza acestor venituri organele de inspecție fiscală au constatat că la trim IV 2009 societatea înscrie la venit impozitat suma de .X. lei, suma rezultată din aplicarea coeficientului k asupra veniturilor înregistrate pe seama conturilor .X. și .X. ($(.X. + .X.) * 21,31\%$), deși în celelalte trimestre la același rand reprezentanții societății au înscris veniturile înregistrate în balanța pe seama conturilor .X. și .X. fără a aplica coeficientul k asupra acestora.

- mai mult, în ziua discuției finale, deși societatea a prezentat o defalcare a veniturilor impozitate rezultate din reversarea provizioanelor făcând distincție între veniturile impozitate din reversarea provizionului de 1% constituit pentru refacerea terenurilor și provizioanele constituite pentru mediu, fără a face practic și dovada calculului acestora din urmă, a făcut imposibil de verificat veniturile impozitate de către societate prin registrul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul veniturilor impozitate prin aplicarea coeficientului k asupra căruia societatea nu face nicio remarcă, acesta fiind identic cu cel calculat de organele de inspecție fiscală asupra veniturilor înregistrate în balanță pe seama conturilor .X. și .X..

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./09.03.2015 pentru impozitul pe profit aferente cheltuielilor cu provizioanele pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol.

4. Referitor la cheltuielile cu serviciile prestate de PFA .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a

cheltuielilor cu serviciile facturate de persoana fizică autorizată în condițiile care facturile au fost emise ulterior momentului la care persoana fizică autorizată a fost radiată, fiind anulat dreptul acesteia de a mai desfășura activitate economică.

Perioada verificată: iunie - decembrie 2010 .

În fapt, in perioada iunie - decembrie 2010, societatea a dedus cheltuieli cu serviciile facturate de PFA .X., în sumă de .X. lei. Prin Raportul de inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoare adăugată înregistrat sub nr.F-MC nr. .X./27.02.2013, s-a constatat că în perioada iunie 2010 – decembrie 2010, SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de pe documente emise de o persoana fizică autorizată radiată din data de 18.06.2010, fapt ce a reieșit din Situația neconcordanțelor rezultate din compararea declarațiilor 394, transmisă organelor de inspecție fiscală de Compartimentul de Schimb internațional de informații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, precum și din informațiile disponibile pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice.

La inspecția fiscală din data de 27.02.2013 organele de inspecție fiscală au solicitat explicații reprezentanților societății, în urma căreia au fost prezentate documente emise în anul 2011, respectiv chitanțe pentru încasarea de impozite, taxe și contribuții emise de Trezoreria Sector .X., .X., în care se consemnează plata de către persoana fizică autorizată a TVA încasată din operațiuni interne, precum și plata dobanzilor și penalităților de intarziere aferente TVA, **fișa de evidenta pe platitor emisa de Administratia Finantelor Publice a Sectorului .X.** pentru .X. - persoana fizica autorizată ce are înscrisă mențiunea **“Stare: Radiere 18.06.2010”**, Declarația de înregistrare fiscală/declarație de mențiuni pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere pentru scoaterea din evidenta ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 05.04.2011.

Astfel, s-a constatat de către organele de inspecție fiscală că, începând cu data radierii persoanei fizice autorizate .X., respectiv 18.06.2010, aceasta nu mai îndeplinea condițiile legale pentru a desfășura activități economice pe teritoriul României, astfel codul valid de TVA nu putea exista în condițiile în care codul de înregistrare fiscală a fost radiat.

La inspecția fiscală încheiată la data de 06.03.2015 în urma căreia a fost emisă decizia de impunere contestată, s-a constatat că nu sunt deductibile fiscal nici cheltuielile cu serviciile achiziționate de la PFA .X. având în vedere prevederile OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, care prevede că, elementele minimale obligatorii pentru formularul de factură sunt cele prevăzute la art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru cazul în speță, facturile neîndeplinind

condiția de justificativ conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu serviciile facturate de PFA .X. în sumă de .X. lei s-a stabilit impozit pe profit suplimentar și accesorii aferente.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“4.) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește calitatea de document justificativ a facturilor la art.1 alin. (21) din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se prevede:

“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art.155 alin.(5) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Conform prevederilor art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura”.

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că, din punct de vedere fiscal, facturile pot îndeplini calitatea de documente justificative care stau la baza înregistrării cheltuielilor la calculul profitului impozabil numai dacă au înscris elementele obligatorii prevăzute de lege, respectiv denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a dedus cheltuieli cu servicii în baza facturilor emise de PFA .X., în perioada 30.06.2010 – 31.12.2010, în condițiile în care furnizorul era radiat din evidențele Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. din data de 18.06.2010.

Acest fapt reiese din Rezoluția nr..X./18.06.2010 a Directorului Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X., anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căreia, în baza art.39 din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, modificată prin OUG nr.38/2009 și a Legii nr.26/1990 privind Registrul Comerțului, republicată, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere că persoanele fizice și asociațiile familiale nu și-au exercitat dreptul de opțiune pentru desfășurarea activității în una din formele prevăzute de ordonanță și nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.39 alin.(4) din acest act normativ, s-a dispus radierea din oficiu din registrul comerțului a persoanelor fizice și asociațiilor familiale prezentate în anexă.

Din Anexa la Rezoluție reiese că la poziția 135 figureaza ca radiată din oficiu PFA .X..

Față de cele prezentate mai sus se reține că potrivit prevederilor art.1 din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale:

“(1) Prezenta ordonanță de urgență reglementează accesul la activitatea economică, procedura de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice, precum și al întreprinderilor individuale și familiale.”

La art.7 din același act normativ se prevede că:

“(1) Persoanele fizice prevăzute la art.4 lit. a) și b) au obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării, înainte de

începerea activității economice, ca persoane fizice autorizate, denumite în continuare PFA, respectiv întreprinzători persoane fizice titulari ai unei întreprinderi individuale.”

Totodată, conform prevederilor art.39 alin.(2-5) din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, modificată prin OG nr.38/2009:

“(2) Persoanele fizice și asociațiile familiale autorizate și înregistrate în registrul comerțului în temeiul unor acte normative anterioare prezentei ordonanțe de urgență pot funcționa în baza certificatului de înregistrare, emis de oficiul registrului comerțului de pe lângă tribunal, o perioadă de 2 ani de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.

(3) Până la împlinirea termenului de 2 ani, persoanele prevăzute la alin (2) vor opta pentru desfășurarea activității în una dintre formele prevăzute de prezenta ordonanță de urgență. Dispozițiile cap.II se aplică în mod corespunzător.

(4) Persoanele prevăzute la alin. (2) care nu și-au exercitat dreptul de opțiune își încetează activitatea și vor fi radiate din registrul comerțului, din oficiu, fără nicio altă formalitate.

(5) Rezoluția prin care directorul oficiului registrului comerțului de pe lângă tribunal dispune radierea se publică pe pagina de internet a Oficiului Național al Registrului Comerțului și se afișează, sub formă tabelară, la sediul oficiului registrului comerțului unde s-a dispus radierea. Împotriva rezoluției se poate formula plângere, în condițiile art.12, care se aplică în mod corespunzător.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus în vederea obținerii accesului la activitatea economică persoanele fizice autorizate trebuie să urmeze procedura de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice.

De asemenea, autorizarea se efectuează pe o perioadă determinată, urmând ca înainte de expirarea acesteia persoana fizică autorizată să opteze pentru desfășurarea activității, în caz contrar aceasta își încetează activitatea și va fi radiată din registrul comerțului, din oficiu, fără o altă formalitate.

Organul de soluționare a contestației reține că în baza dispozițiilor legale de mai sus PFA .X. a fost radiată, din oficiu, la data de 18.06.2010, astfel că la data emiterii facturilor către SC .X. SA, persoana fizică autorizată nu mai desfășura activitate economică.

Ca urmare, furnizorul/prestatorul a emis facturi deși a fost radiat din registrul comerțului, din oficiu, iar **societatea contestată a înregistrat în contabilitate aceste facturi.**

Se reține că atât timp cât o persoană fizică nu mai are statutul unei persoane fizice autorizate, îndreptățită potrivit legii să desfășoare activitate economică, orice document emis sau semnat de aceasta în virtutea statutului

de persoană juridică autorizată nu mai produce efecte juridice. Așadar, nici facturile emise către SC .X. SA nu produc efecte juridice, inclusiv cu privire la deducerea cheltuielilor la calculul profitului impozabil al SC .X. SA care a primit și a înregistrat respectivele facturi.

Față de acest aspect se reține că organul de soluționare a contestației nu neaga buna credință a contestatarii cu privire la plata în totalitate a facturilor emise de acest furnizor/prestator însă, așa cum s-a precizat mai sus, aceste facturi nu mai produc efecte juridice și deci nu mai pot constitui documente justificative potrivit legii.

Prin urmare, elementele obligatorii din facturi referitoare la denumirea furnizorului și codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care emite factura nu mai sunt valabile având în vedere că PFA .X. a fost radiată, din oficiu, la data de 18.06.2010, nemaifiind subiect de drept, purtător de drepturi și obligații nu mai putea desfășura activități economice astfel că, facturile în baza cărora au fost înregistrate cheltuielile cu serviciile nu mai au calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării pe cheltuielilor deductibile a contravalorii serviciilor facturate.

Având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că nu sunt prezentate documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal s-a constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației aflându-se în imposibilitatea constatării unei alte situații de fapt fiscale.

Totodată, organul de soluționare reține faptul că toate informațiile referitoare la starea fiscală a unei societăți sunt publice, sunt postate pe site-urile instituțiilor de specialitate. Este adevărat că verificarea stării /situației furnizorului de către beneficiar nu este reglementată printr-o prevedere legală expresă și nu este obligatorie pentru beneficiar, însă aceasta reprezintă o măsură de precauție în vederea protejării în cadrul operațiunii economice desfășurate. Ca urmare, având în vedere că furnizorul, la data emiterii facturilor era radiat din Registrul Comerțului, respectiv nu mai era subiect de drept, purtător de drepturi și obligații, chiar și în situația în care documentul justificativ ar îndeplini condițiile de formă cerute de lege operațiunea nu poate fi recunoscută.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au aplicat în situația tranzacțiilor efectuate cu un contribuabil radiat, un tratament fiscal asemănător situației furnizorilor declarați inactivi, neacordând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată având în vedere că, în ambele cazuri, atât ca urmare a declarării ca inactivi, cât și ca urmare a radierii din Registrul Comerțului, furnizorii nu mai au dreptul să desfășoare activitate economică, iar documentele emise, în speță facturi, nu mai produc efecte juridice și astfel nu pot avea calitatea de documente justificative care stau la baza evidențierii, declarării și

plății taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea. Se reține că legiuitorul deși a sancționat în mod expres numai efectuarea tranzacțiilor cu contribuabili inactivi, derularea tranzacțiilor cu un contribuabil radiat este cu atât mai mult lipsită de efecte juridice, emitentul facturii nemaifiind subiect de drepturi și obligații la momentul emiterii documentului.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./09.03.2015 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei înscrise în facturi emise de PFA .X..

*

* *

Având în vedere considerentele prezentate la cap.III pct.1-4 din prezenta decizie, faptul că deși prin contestație nu se aduc argumente pentru celelalte constatări referitoare la venituri estimate pentru facturi constatate lipsă, cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, costuri salariale și costuri speciale pentru persoane detașate refacturate de .X. Exploration & Production Gmbh și nejustificate, cheltuieli cu servicii prestate de persoane fizice nerezidente și refacturate de .X. Refining&Marketing Gmbh pentru care nu s-au prezentat documente din care să rezulte natura acestora, cheltuieli du servicii de consultanță facturate de CII Group pentru care nu s-a justificat prestarea, cheltuieli cu comisioane facturate de .X. nejustificate cu documente, precum și pentru cheltuielile deductibile cu salariile și contribuțiile aferente serviciilor prestate de .X. se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit în sumă totală de **.X. lei.**

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./09.03.2015 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, precum și faptul că, așa cum am arătat la capitolul privind impozitul pe profit, au fost combătute argumentele cu privire la modul de calcul al accesoriilor, iar prin contestație nu se aduc argumente sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza de calcul, cota de accesorii aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate, se va respinge contestația

ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

B. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe venitul din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- .X. lei CAS Angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei CAS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- .X. lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei CASS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei CASS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii

- și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./06.03.2015, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./06.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice fac obiectul Sesizării penale nr..X./16.03.2015 înaintată Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism.

În fapt, în urma unui control inopinat efectuat la solicitarea Curtii de Conturi a României organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Procesul verbal de control inopinat, înregistrat la SC .X. SA sub nr..X./11.02.2015 și la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./12.02.2015.

Referitor la relația .X. – .X., prin procesul verbal s-au constatat următoarele:

- înregistrarea companiei .X. în .X. a fost făcută strict cu scopul ca prin această companie să fie derulate contractele de munca cu Expertii care au prestat munca pentru SC .X. SA;

- în SC .X. SA, utilizarea forței de munca a Expertilor, acolo unde s-a dorit un raport de munca mai flexibil și unde nici una din părți nu a avut interesul contribuției în vreun sistem de protecție socială a fost utilizat următorul model:

- contractele au fost încheiate între Expertii și compania din .X. (.X.), fiind prevăzut în contracte faptul că acestea sunt guvernate de Legea Muncii;

- administrarea acestor contracte, atât din punct de vedere al resurselor umane cât și al evidenței financiar-contabile și fiscale, a fost realizată de către societăți din grup (.X. AG, .X. și .X.). De menționat este și faptul că grupul .X. mai deține participatii la alte două societăți în .X., respectiv .X. (.X.) și .X. (.X.), societăți utilizate pentru derularea de contracte în baza cărora societățile din grupul .X. să beneficieze de prestații în munca unor experți în petrol și gaze:

- .X. se afla sub controlul total al SC .X. SA, respectiv:

- de la înființarea .X. (28 septembrie 2007) până la data de 28 august 2008 SC .X. SA a fost unic acționar al .X.. În perioada 28 august 2008 – prezent .X. a fost deținută (cu cote de câte 50% din capitalul social) de două persoane române, una juridică – SC .X. SA, și una fizică – .X., persoana fizică fiind angajată a celei juridice într-o funcție de conducere (până la data de 31.12.2009);

- la data numirii lui .X. in functia de Director .X., acesta facea parte din conducerea executiva a actionarului unic al .X. (.X.), structura organizatorica ce manifesta acordul de vointa al unicului actionar al .X. in cadrul adunarilor generale ale .X. (in calitatea lui de membru al Directoratului SC .X. SA responsabil cu activitatea de explorare si productie);

-Directorii companiei .X. care au semnat contractul .X./13.02.2008 si actele aditionale la acesta, pe perioada exercitarii functiei de Director al companiei .X. au fost rezidenti fiscali in Romania si au fost angajati in SC .X. SA – Divizia Explorare si Productie, ocupand functii de conducere;

-in perioada verificata, conform notelor la situatiile financiare ale companiei .X., activitatea acesteia a fost dependenta de activitatea companiei .X. intrucat veniturile realizate de .X. sunt doar din facturile emise catre SC .X. SA, si conducerea executiva a companiei .X. a fost reprezentata de Directori .X. ce detineau calitatea de angajati .X.;

-Directorii companiei .X. care au semnat contractul .X./13.02.2008 si actele aditionale la acesta, pe perioada exercitarii functiei de Director al companiei .X. au fost rezidenti fiscali in Romania si au fost angajati in SC .X. SA – Divizia Explorare si Productie, ocupând funcții de conducere;

-în perioada verificată, conform notelor la situatiile financiare ale companiei .X., activitatea acesteia a fost dependenta de activitatea companiei SC .X. SA intrucat veniturile realizate de .X. sunt doar din facturile emise catre SC .X. SA si conducerea executiva a companiei .X. a fost reprezentata de Directori .X. ce detineau calitatea de angajati .X.;

-toate cunostintele si experienta necesare realizarii prestarii prevazuta in contractul nr..X./13.02.2008 apartin altor persoane decat celei care a intrat in relatia contractuala cu SC .X. SA. Desi in adunarea Consiliului Executiv al SC .X. SA din 01.10.2007 s-a indicat ca motivatie a infintarii .X. in .X. „*necesitatea unei eficiente administrari a expatriatilor*”, implicarea .X. in administrarea Expertilor a constat in semnarea a doua imputerniciri in octombrie 2007 date companiei .X. si a unui contract de servicii financiar – contabile si de administrare resurse umane, in martie 2012, cu aceeasi companie, respectiv .X..

Din explicațiile reprezentanților SC .X. SA date in Nota Explicativa reiese ca „*.X. a fost un centru de servicii care a deservit exclusiv grupul .X. si care si-a desfasurat activitatea prin intermediul a doua entitati juridice: .X. (societate inregistrata sub numarul .X. in Austria) si .X. SA prin departamentul .X.. Atat in .X., cat si in .X. SA a existat cate un Serviciu Expatriati, cu activitati complementare. ... Mentionam ca structura .X. cu 1.222 de angajati in .X. la care faceti referire a functionat ca departament in cadrul .X. SA*”.

Pe site-ul grupului .X. (la adresa http://www..X.com/SecurityServlet/secure?cid=1255754033096&lang=en&swaid=489429048618.78125&swa_site=wps.vp.com) se regaseste o prezentare a companiei .X., pagina 7 din care reiese ca la sfarsitul anului 2012 .X. avea 1222 de angajati in .X. si 329 de angajati in Viena.

Astfel, organele de inspectie fiscala au apreciat că SC .X. SA însăși avea capacitatea sa realizeze toate activitățile pe care le-a contractat cu .X. si care l-a

randul ei a dat doua imputerniciri si a incheiat un contract pentru realizarea acestor activitati de catre .X..

Din prevederile contractuale, explicatiile reprezentantilor SC .X. SA, precum si din constatările inspectiei fiscale referitoare la derularea contractului .X./13.02.2008 rezulta ca societatii .X. nu ii sunt atribuite riscuri;

Profitabilitatea neta a companiei .X. din activitatea curenta in perioada 2008 – 2012, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile de exploatare este de -0,08%, ceea ce, coroborat cu cele de mai sus, conduce la concluzia ca aceasta companie nu are un scop in sine.

Obiectul contractelor incheiate intre Experti si .X. nu este de angajare la .X. urmata de detasare la SC .X. SA, ci este de prestatie de munca la SC .X. SA, subordonata SC .X. SA, coordonata de SC .X. SA si dependenta de SC .X. SA. La incetarea raporturilor de munca ale Expertilor cu SC .X. SA inceteaza contractele incheiate intre Experti si .X..

Desi conform contractului tara de origine este considerata .X. din documentele si informatiile analizate de organele de inspectie fiscala a reiesit ca Expertii (Angajatii) nu au nici o legatura cu .X., centrul intereselor vitale ale acestora fiind:

- pentru Expertii UE si Expertii non UE statul (tara) indicata in contractul incheiat cu .X. in clauza „Punctul de origine”;

- pentru Expertii români – Romania;

- toate contractele de delegare si actele aditionale sunt semnate pentru .X. prin reprezentant;

- nu se poate stabili locul semnarii contractelor dintre Experti si .X. prin reprezentant, prin urmare, nu se poate stabili in ce masura este aplicabila acestor contracte legea din .X. – desi in contract se prevede ca este guvernata de aceasta lege, mai ales avand in vedere ca Expertii nu au nici o legatura cu .X. iar .X. a actionat prin reprezentanti din Austria.

Referitor la Relatia SC .X. SA – Experti:

- activitatea Expertilor este subordonata, coordonata si dependenta de SC .X. SA și nu de .X.;

- raportul de munca dintre Expertii UE, .X. si SC .X. SA nu respecta conditiile detasarii internationale.

Referitor la Relatia SC .X. SA – furnizor de servicii fiscale – Experti, asistenta fiscala acordata Expertilor a fost responsabilitatea societatii SC .X. SA, fiind indeplinita de SC .X. SA si/sau furnizorul de servicii fiscale, SC .X. SA substituindu-se companiei .X. nu doar in desemnarea, contractarea si suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci si in derularea contractului de furnizare de asistenta fiscala Expertilor, .X. neavand niciun drept si nicio obligatie corelativa in aceasta relatie contractuala.

Referitor la obligatia contribuirii la sistemul national de protectie sociala:

- Expertii romani nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala;
- Expertii UE nu au fost asigurati in sistemul de protectie sociala al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European;
- Expertii non UE, pe perioada in care au fost considerati de SC .X. SA detasati si au prestat munca la SC .X. SA în baza autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, nu au fost asigurati in sistemul national de protecția sociala;
- In perioada in care Expertii non UE au prestat munca la SC .X. SA in baza autorizatiei de munca pentru lucratori permanenti, pentru acestia s-au calculat contributiile la sistemul national de protectie sociala la nivelul remuneratiei prevazuta in contractul de munca incheiat cu SC .X. SA, remuneratie mai mica decat cea acordata efectiv. Din explicatiile transmise de reprezentantii .X. rezulta ca „*la stabilirea sumei platite pe contractul de munca local s-a avut in vedere indeplinirea cerintelor minime prevazute de lege*”.

Referitor la implicarea companiei SC .X. SA in procesele generale de resurse umane referitoare la Experti:

- SC .X. SA a fost responsabila pentru evaluarea performantei, cresteri salariale, planificarea carierei;
- conform documentatiei depusa de SC .X. SA la autoritatile competente in vederea obtinerii autorizatiilor de munca pentru lucratori permanenti pentru Expertii non UE, SC .X. SA s-a ocupat de intreg procesul de recrutarea a acestor Experti prin publicarea intr-un cotidian de larga circulatie a posturilor vacante, realizarea selectiei confirmata prin intocmirea proceselor verbale de selectie si finalizarea procesului de selectiei prin transmiterea ofertelor de angajare. Chiar si in aceste conditii SC .X. SA a continuat sa suporte, in baza facturilor emise de .X., costurile aferente contractelor incheiate intre acesti Experti si .X. dupa momentul in care acestia au dobandit calitatea de angajati SC .X. SA.

Fata de cele constatate prin procesul verbal **organele de inspectie fiscala nu au luat în considerare tranzactia dintre SC .X. SA si .X. in baza contractului nr..X./13.02.2008 aceasta neavand un scop economic și au reîncadrat activitatea Expertilor ca fiind activitate dependenta de SC .X. SA,** în baza art.11 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil chetuielile înregistrate în baza facturilor emise de .X. în perioada 2009 – 2010, în sumă totală de .X. lei și au stabilit impozit pe profit suplimentar și acceorii aferente.

Totodată, inspectia fiscala nu a luat în considerare operatiunile reprezentand costurile suportate direct de SC .X. SA, in cadrul tranzactiei cu .X., reprezentand taxe școlare, servicii medicale, asigurări de risc, pentru personalul cu contract local, considerate de către SC .X. SA cheltuieli deductibile fiscal. Valoarea totala a

acestor cheltuieli în perioada ianuarie 2009 – decembrie 2010 este în sumă de .X. lei, din care: .X. lei pe anul 2009 și .X. lei pe anul 2010 și **aceste sume au reintregit baza de calcul a impozitului pe venit si a contributiilor sociale aferente, fiind deductibile la calculul profitului impozabil, fiind stabilit suplimentar impozit pe veniturile din salarii, accesorii, precum și contribuții sociale și accesorii aferente.**

Urmarea reîncadrării activității Expertilor ca fiind activitate dependenta de SC .X. SA, sunt recunoscute ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2010, cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentand venituri de natură salarială și cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând contribuții sociale datorate de angajator.

Cu adresa nr..X./16.03.2015, organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Sesizarea penală formulată împotriva SC .X. SA împreună cu un exemplar din Procesul verbal înregistrat la societate sub nr..X./11.02.2015 și la ANAF-DGAMC-AIF sub nr..X./12.02.2015.

Prin adresa nr..X./2015 Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - DIICOT - Structura Centrală a comunicat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili că Sesizarea penală împotriva SC .X. SA a fost înregistrată la DIICOT-Structura centrală cu nr..X./2015 din data de 30.03.2015.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infrațiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infrațiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./06.03.2015, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./06.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, contestată, și stabilirea caracterului

infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță din documentele furnizate **a rezultat suspiciunea că SC .X. SA a creat și a interpus în mod artificial, în relațiile de muncă cu Experții, compania .X. înființată în .X., cu consecința ascunderii materiei impozabile referitoare la contribuțiile sociale.** Acest aspect a fost realizat și prin depunerea la Oficiul Român pentru Imigrări a unor documente referitoare la Experții non-UE despre care organele de inspecție fiscală au apreciat că nu reflectă realitatea în sensul că:

- a solicitat eliberarea de autorizații de muncă pentru experții non-UE detașați pentru perioadă de 1 an în condițiile în care în contractele încheiate între Experți și .X. voința părților a ca aceștia să presteze muncă pentru o perioadă de 2, 3 și 4 ani, perioade prelungite chiar și la 7 ani;

- la momentul expirării/solicitării anulării autorizațiilor de muncă pentru lucrătorii detașați, pentru obținerea autorizațiilor de muncă pentru lucrătorii permanenți, SC .X. SA a declarat posturile deja ocupate de acești Experți ca fiind vanacnte și a simulat respectarea condițiilor privind recrutarea acelorași Experți pentru ocuparea posturilor declarate vacante.

Prin sesizarea penală, organele de inspecție fiscală precizează și faptul că reglementările naționale cu privire la detașarea de personal pe teritoriul României nu prevăd situația în care o întreprindere care nu se află în spațiul UE/SEE/Elveția detașează pe teritoriul României cetățeni originari din UE/SEE/Elveția. Astfel, presupusa detașare de către .X. de personal, cetățeni originari UE/SEE/Elveția și chiar cetățeni români, pentru a presta munca la SC .X. SA exploatează o lacună legislativă, pe perioada 2008 – 2012 prevederile legale privind detașarea de personal pe teritoriul României fiind Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”,* astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care **se ridică problema ascunderii de către SC .X. SA a materiei impozabile referitoare la contribuțiile sociale** cu consecința diminuării impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor și la crearea de avantaje patrimoniale partenerilor contractuali întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatei reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să*

fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au înaintat Parchetului de pe Înalta Curte de Casație și Justiție -DIICOT, cu adresa nr..X./16.03.2015 Sesizare penală ce cuprinde constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./06.03.2015 încheiat la SC .X. SRL în care se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente acestora, sumă ce face obiectul Deciziei de impunere nr.F-MC .X./06.03.2015, cât și al contestației societății împotriva acestui act administrativ fiscal.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, se va suspenda soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura

administrativă, în condițiile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației formulate de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./06.03.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei, reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuții sociale și accesoriile aferente acestora**, până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

C. Referitor la solicitarea contestatarii privind reverificarea perioadei 2007-2008 și 2009-2010 pentru taxa pe valoarea adăugată colectată ca urmare a livrărilor de echipamente tehnologice către diverși clienți pe motiv că deține sentințe judecătorești irevocabile în baza cărora clienții au solicitat taxa pe valoarea adăugată dedusă având în vedere că tratamentul fiscal al TVA ce trebuia aplicat de societate era cel prevăzut de art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu cel prevăzut de art.141 alin.(2) lit.f) din același act normativ, organul de soluționare a contestației reține că potrivit art.206 alin.(2) dn OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.

Cât privește cererea de reverificare a unei perioade fiscale se reține că potrivit prevederilor art.105¹ alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare **“(1) Prin excepție de la prevederile art.105 alin.(3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade”.**

Prin urmare, organul de soluționare a contestației nu poate dispune efectuarea unei reverificări în conformitate cu prevederile art.105¹ alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea putând să se îndrepte, în condițiile legii, împotriva refuzului organelor de inspecție fiscală de a efectua reverificarea solicitată.

D. În ceea ce privește Cererea precizatoare depusă de SC .X. SA la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1095/26.05.2015, prin care solicită, în plus față de contestație, regularizarea sumelor rezultate ca urmare a reîncadrării activității desfășurate de experții .X. detașați la SC .X. SA ca fiind una dependentă de SC .X. SA prin prisma procedurii prevăzută de OPANAF nr.2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale în condițiile prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, organul de soluționare a contestației reține că, prin adresa nr..X./04.11.2015, aflată la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au comunicat societății răspunsul cu privire la cele solicitate prin Cererea precizatoare.

Organul de soluționare nu are competență să cenzureze răspunsul organelor de inspecție fiscală ce i-a fost comunicat prin adresa menționată, societatea putând să se îndrepte, în condițiile legii, împotriva răspunsului comunicat.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./06.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./06.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe venitul din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- .X. lei CAS Angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei CAS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli

- profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
 - .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
 - .X. lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
 - .X. lei CASS angajator;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
 - .X. lei CASS angajat;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
 - .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate, până la finalizarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

3. Constatărea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește cererile SC .X. SA privind reverificarea taxei

pe valoarea adăugată colectată aferentă perioadei 2007 – 2008 și 2009 – 2010 și respectiv de anulare a obligațiilor fiscale în baza prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, societatea având posibilitatea să se îndrepte, în condițiile legii, împotriva refuzului organelor de inspecție fiscală de a efectua reverificarea, respectiv împotriva răspunsului comunicat cu privire la cererea de aplicare a prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**