



DECIZIA NR.10331/08.07.2019

privind soluționarea contestației formulate de
S. C. X S.R.L. din Iași, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Vaslui sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin
Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația
Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X,
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub
nr.ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, cod de
identificare fiscală X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub
nr.JX, cod CAEN 1089 "Fabricarea altor produse alimentare n.c.a.", cu
domiciliul fiscal în sat X, nr.X, DN X, corp clădire X și etaj, județul Iași,
administrator X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere
privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de
impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS
X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X, și a Dispoziției
privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X emise de
către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a
Finanțelor Publice Vaslui.

De asemenea, petenta contestă și accesoriile ce vor fi calculate
asupra debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale
principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul
inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X.

Având în vedere acest aspect, organul de soluționare a
contestației, prin adresa nr.X a solicitat Administrației Județene a Finanțelor
Publice Iași să-i comunice dacă până la data depunerii prezentei contestații,
respectiv 28.03.2019, s-a emis și comunicat vreo decizie referitoare la
obligațiile fiscale accesorii aferente debitelor stabilite prin Decizia de
impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de
impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS
X, în caz afirmativ urmând ca organul fiscal să întocmească dosarul
contestației.

Prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Iași ne transmite că până la data de 28.03.2019 au fost emise și
comunicate următoarele decizii: Decizia referitoare la obligațiile fiscale

acesorii reprezentând dobânzi și penalități de nedeclarare nr.X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X.

În ceea ce privește contestația formulată de petentă împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, aceasta a fost transmisă spre competență soluționare, în calitate de organ emitent, Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală cu adresa nr.X, la data de 22.04.2019 fiind emisă Decizia privind soluționarea contestației nr.X.

Prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, petenta solicită și susținerea orală a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. F-VS X.

Astfel, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 9.12. din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.X, în data de 17.05.2018 s-a emis Minuta încheiată cu ocazia susținerii orale a contestației **S.C. X S.R.L. Iași**, aflată la dosarul cauzei.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei taxă pe valoarea adăugată;
- S lei impozit pe profit;
- S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării:

-Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, respectiv data de **11.02.2019**, data preluării sub semnătură a deciziei, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui nr.X;

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de nedeclarare nr.X și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X , emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, respectiv data de **06.03.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei,

și data depunerii contestației, respectiv **28.03.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.X.

Contestația este semnată de către domnul X în calitate de administrator al societății.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.S.C. X S.R.L. Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, susținând următoarele:

Societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală incluse în motivarea actelor administrative fiscale contestate și consideră că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar nu are ca fundament prevederile legale în vigoare și este rezultatul unei greșite înțelegeri a prevederilor legale și a situației de fapt. Petenta susține că decizia de impunere contestată nu conține motivele de fapt pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea nu are drept de deducere a TVA. Simpla prezentare a unor circumstanțe de fapt, urmată de citarea unor dispoziții legale, fără a se arăta în ce mod acestea sunt aplicabile, echivalează cu lipsa motivării actului administrativ fiscal.

Societatea consideră că este nu doar contradictoriu, ci și ambiguă argumentarea organelor de inspecție fiscală, care, pe de o parte, par să accepte că serviciile au fost prestate (dar că acestea nu au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile), iar pe de altă parte să considere că X BV nu a furnizat servicii către societate.

Petenta afirmă că **S.C. X S.R.L. Iași** a fost înființată în anul 1996, sub denumirea de X S.R.L. de către un investitor din Olanda, fiind parte a grupului polonez X. În anul 1998, grupul X a achiziționat grupul X, inclusiv filiala din România. În anul 2016, X RO a încheiat cu grupul, contractul de presări servicii nr.X, conform acestui contract societatea beneficiind de servicii cu caracter continuu (servicii nespecifice), precum și de servicii la cerere (servicii specifice). Serviciile specifice constau în: servicii de tip optimizare (optimizarea transportului, optimizarea prețurilor de achiziție, optimizarea stocurilor tampon, reducerea costurilor prin achiziții și control de calitate centralizat), servicii suport (acces platformă, suport pentru rezolvarea problemelor de calitate, suport pentru dezvoltarea de produse noi, suport pentru respectarea cerințelor UE privind etichetarea), servicii de tip transfer de know-how (studii de caz, studii de piață, etc), servicii de tip audit intern.

Petenta susține că prestarea acestor servicii nu are caracter comercial clasic, scopul acestui mod de organizare nefiind de a genera beneficii firmei prestatoare, ci de a asigura eficiența la nivel de grup prin reducerea sau eliminarea suprapunerilor de eforturi individuale ale filialelor. Ca urmare, noțiunea de onorariu, în sensul clasic de măsură a beneficiului obținut de prestator, nu are sens. Contrapartida datorată de Comanie pentru serviciile de care beneficiază, constă în acoperirea costurilor generate de prestarea serviciilor plus o marjă de 5%.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii, petenta susține că în mod complet eronat organele de inspecție fiscală au invocat prevederi legale ce nu se regăsesc în legislația națională privind taxa pe valoarea adăugată, confundând documentele justificative din perspectiva TVA cu cele relevante din perspectiva impozitului pe profit. Astfel, societatea consideră că abordarea organelor de inspecție fiscală este profund nedereaptă, deoarece acestea intenționează să restricționeze dreptul de deducere al taxei în baza unor prevederi inexistente din punct de vedere al TVA și învechite din perspectiva impozitului pe profit.

Mai mult, societatea susține că neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată motivat de faptul că aceasta a considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii, excede cadrului legal relevant în vederea acordării dreptului de deducere și este contrară cu opinia Ministerului Finanțelor Publice într-o speță similară. Așadar, societatea consideră că și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile legale în vigoare, atâta timp cât la Titlul VII din Codul fiscal nu se prevede obligativitatea deținerii altor documente pentru justificarea deducerii taxei, în afară de o factură întocmită corect.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat dreptul temei legal pentru refuzarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevederile art.11 din Codul fiscal, întrucât acest articol face referire strict la stabilirea prețului din perspectiva tranzacțiilor între persoane afiliate, în timp ce, din perspectiva TVA, baza impozabilă este reglementată conform prevederilor art.286-290 din Codul fiscal.

S.C. X S.R.L. Iași mai susține că baza de impozitare a TVA este considerată valoarea de piață, doar în cazul în care una din părțile implicate în livrarea de bunuri/prestarea de servicii nu are drept complet de deducere, situație neîntâlnită în cazul de față deoarece ambele părți (X BV și X RO sunt persoane impozabile care desfășoară activități taxabile, având drept complet de deducere a TVA.

Petenta face trimitere la o serie de răspunsuri emise de Ministerul Finanțelor Publice-Direcția de legislație în domeniul TVA și de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București -Administrația pentru Contribuabili Mijlocii.

De asemenea, societatea susține că achizițiile de servicii au fost efectuate în scopul desfășurării activității acesteia, astfel că are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Societatea invocă în susținerea contestației jurisprudența europeană și susține că atât timp cât persoanele impozabile realizează activități economice supuse TVA, indiferent de scopul sau rezultatul acestora, neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor taxabile.

Petenta consideră că a fost încălcat principiul proporționalității, întrucât organele de inspecție fiscală au motivat neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii prin invocarea condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor din perspectiva impozitului pe profit.

De asemenea, petenta susține că potrivit Circularei nr.X emisă de Ministerul Finanțelor Publice se confirmă că dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat doar în situația în care s-a aplicat regimul normal de TVA, respectiv atunci când au fost emise facturi cu TVA, pentru că doar în această situație există un prejudiciu la bugetul de stat.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la prețurile de transfer, petenta susține următoarele:

-pentru aprecierea performanțelor economice ale activității de comercializare de mărfuri defalcate în funcție de furnizor și respectiv în funcție de clienți societatea a pregătit și transmis organelor de inspecție fiscală, în data de 11.04.2018, un raport sintetic intitulat "Segmentarea contului de profit și pierdere".

-raportul sintetic transmis a fost obținut pornind de la datele primare din contabilitatea societății în urma unor operațiuni de agregare și respectiv segregare a datelor, pe baza unor anumite supoziții în scopul identificării cât mai riguroase a profitului obținut din vânzarea fiecărui articol de pe fiecare factură. Echipa de inspecție fiscală nu a transmis niciodată, nicio cerere prin care să solicite clarificări sau precizări suplimentare. Cu toate acestea, în calculul propriu al indicatorilor de performanță, autoritățile fiscale au utilizat pentru determinarea segmentării veniturilor din vânzarea mărfurilor provenite de la furnizori terți, alte valori decât cele transmise;

-ca urmare, indicatorii de performanță calculați pentru activitatea de comercializare a mărfurilor sunt viciați, ei fiind expresia utilizării unor date obținute prin combinarea unor valori din raportul transmis în data de 11.04.2018 cu valori din bilanțul contabil, în pofida faptului că aveau semnificații diferite. Aceste aspecte au fost semnalate echipei de control în data de 22.01.2019, când a fost retransmis un nou raport sintetic prin e-mail, care conține valorile obținute din contabilitatea societății aplicând principiile de colectare sugerate de echipa de control. Cu toate acestea, echipa de control a ignorat datele transmise;

-în urma analizei informațiilor primite din partea organelor de inspecție fiscală în data de 18.01.2019, societatea a înțeles că acestea

doreau ca veniturile segmentate să conțină doar venituri, fără a face alocările directe de cheltuieli și că veniturile și cheltuielile financiare nu trebuie luate în calcul la stabilirea indicatorilor;

-în data de 22.01.2019, societatea a transmis organelor de inspecție fiscală o nouă situație sintetică care respectă cerințele acestora, aceasta nefiind însă luată în considerare.

Având în vedere cele de mai sus, societatea consideră incorectă modalitatea de recalculare a indicatorilor de profitabilitate de către organele de inspecție fiscală și anexează contestației calculul care reflectă segmentarea veniturilor din activitatea de distribuție, în conformitate cu evidența contabilă, pe fiecare din cele trei relații: furnizor afiliat-client independent, furnizor independent-client independent, alte activități aferente distribuției.

Petenta mai susține că organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de cheltuieli nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării costurilor înregistrate din tranzacțiile cu părți afiliate, neluând în considerare situațiile în care indicatorii acesteia s-au situat peste cuartila superioară a seriei de quartile. Societatea consideră ca justă realizarea atât a ajustărilor care rezultă în favoarea, cât și în defavoarea bugetului de stat, după cum rezultă din analiza tranzacțiilor în ansamblul lor, și nu prin analizarea doar parțială a acestora.

Petenta invocă în susținerea contestației prevederile art.7 pct.33 și art.11 alin.(4) din Codul fiscal, art.7 alin.(1), art.8 și art.9 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer și susține că organele de inspecție fiscală au obligația să efectueze ajustări atât în favoarea bugetului de stat, cât și în favoarea contribuabilului atât timp cât prețurile de transfer nu au fost determinate în baza principiului valorii de piață.

Având în vedere cele de mai sus, societatea consideră că modalitatea de segmentare a veniturilor din activitatea de distribuție pe fiecare din cele 3 relații menționate anterior este cea care reflectă modelul de operare al acesteia.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-VS X, emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, ca urmare a Delegării de competență nr.ISR-AIF X, prin care a fost delegată competența de efectuare a inspecției fiscale către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui,

organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2012-30.06.2017, și a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2012-31.12.2016.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă prestărilor de servicii în sumă de S lei, înscise în factura nr.X, emisă de X Olanda, înregistrată în evidența contabilă în contul 65889 "Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile", care nu au fost utilizate de petentă în folosul operațiunilor taxabile. Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală situații de lucrări, procese verbale, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate prin care să se facă dovada prestării efective a serviciilor și nici nu a demonstrat necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. Documentele justificative prezentate organelor de inspecție fiscală sunt: Contractul înregistrat la societate sub nr.X, încheiat cu X și Calculația costurilor conform contractului.

Societatea a considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2016.

Așadar, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu a demonstrat că achiziția intracomunitară de prestări servicii este în folosul operațiunilor taxabile și au stabilit că aceasta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în conformitate cu prevederile art. 326 alin.(1) și (2), art.307 alin.(2), art.297 alin.(1) și (4) lit.a) și art.11 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la impozitul pe profit

În perioada supusă inspecției fiscale, **S.C. X S.R.L. Iași** a derulat tranzacții cu persoane afiliate, constând în : achiziții de materii prime și mărfuri, achiziții servicii de transport, achiziții servicii teste laborator, servicii de consultanță pentru afaceri și management în domeniul strategiei de afaceri, suport administrativ și operațional de specialitate.

În stabilirea prețurilor aplicabile pentru tranzacțiile cu afiliați, societatea a folosit metoda cost plus o marjă de profit de 5% pentru serviciile suport în cadrul grupului, pentru achizițiile de materii prime și mărfuri, fiecare firmă având autonomia de a decide prețul practicat.

Din analiza privind relațiile de afiliere în vederea stabilirii situațiilor atipice ce pot indica risc fiscal asociat prețurilor de transfer, conform rezultatului căutărilor din baza de date INFOPC, coroborate cu rezultatele căutărilor din baza de date ORBIS, s-a concluzionat că petenta a înregistrat în perioada 2012-2016 un nivel de rentabilitate în afara intervalului de rentabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară.

Societatea a întocmit și prezentat organelor de inspecție fiscală dosarul prețurilor de transfer.

Prin adresa nr.X, înregistrată la **S.C. X S.R.L. Iași** sub nr. X, organele de inspecție fiscală au solicitat acesteia întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu persoanele afiliate pentru perioada 2012-2016. **S.C. X S.R.L. Iași** solicită prelungirea termenului de pregătire a dosarului prețurilor de transfer, fiind înaintată în acest sens adresa nr.X, către Administrația Județeană ag Finanțelor Publice Vaslui, înregistrată sub nr.X. Petentei i se aprobă solicitarea, fiind înștiințat cu privire la prelungirea termenului până la data de 14.03.2018 prin adresa nr.X, comunicată prin poștă.

Dosarul prețurilor de transfer a fost înaintat organelor de inspecție fiscală cu adresa nr.X, fiind înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.X.

În cursul perioadei verificate, societatea a desfășurat două tipuri de activități principale: activitate de producție și activitate de distribuție.

Analiza economică a tranzacțiilor intra-grup desfășurate de contestatoare pentru perioada 2012-2016 a avut ca scop stabilirea concordanței dintre prețurile de transfer aferente tranzacțiilor intra-grup desfășurate de companie și principiul valorii de piață, pentru fiecare din cele două activități principale desfășurate.

Pentru activitatea de producție și de distribuție, organele de inspecție fiscală au considerat că cea mai adecvată metodă de testare a conformității prețului aplicat în cadrul tranzacțiilor analizate cu principiul valorii de piață este metoda marjei nete de tranzacționare prin evaluare externă, indicator care influențează mai puțin diferențele dintre tranzacții decât metodele tradiționale, ceea ce în practică înseamnă că datele generale/globale (cele incluse în declarațiile financiare publicate de către companii, bilanțe de verificare, etc) pot fi utilizate. Indicatorul economic calculat pentru cele două activități în vederea realizării analizei de comparativitate este marja profitului operațional.

Căutarea de companii comparabile a implicat folosirea bazei de date Bureau van Dijk's Amadeus (versiunea online), actualizată în luna ianuarie 2018. În urma aplicării criteriilor de selecție (cod CAEN, localizare activitate, status de activitate, independența, numărul de filiale, modelul de raportare), organele de inspecție fiscală nu au identificat societăți potențial comparabile pe piața din România, astfel că strategia de căutare a fost extinsă prin includerea companiilor din UE.

Pentru activitatea de producție a fost selectat un eșantion de 6 societăți comparabile, cu următoarele marje nete de tranzacționare:

1. X. -XS.R.L., anul 2012-14,05%, anul 2013 - 16,04%, anul 2014 - 19,65%, anul 2015 - 16,36%, anul 2016-18,23%;

2. X anul 2012 - 31,47%, anul 2013 - 4,76%, anul 2014 - 9,94%, anul 2015 - 5,72%, anul 2016 - 13,13%;

3. X X, anul 2012 - 3,45%, anul 2013 - 6,58%, anul 2014 - 4,35%, anul 2015 - 6,27%, anul 2016 - 5,55%;

4. X en , anul 2012 - 1,63%, anul 2013 - 2,13%, anul 2014 - 1,32%, anul 2015 - 1,49%, anul 2016 - 1,88%;

5. X ., anul 2012 - 3,17%, anul 2013 - 5,57%, anul 2014 - 4,57%, anul 2015 - 2,93%, anul 2016 - 19,04%;

6. X., anul 2012 - 1,48%, anul 2013 - 5,71%, anul 2014 - 3,93%, anul 2015 - 3,73%, anul 2016 - 4,39%.

În dosarul prețurilor de transfer prezentat, pentru petentă s-au stabilit următoarele marje medii nete de tranzacționare pentru activitatea de producție: anul 2012 - 2,40%, anul 2013 - 2,61%, anul 2014 - 5,11%, anul 2015 - 7,19%, anul 2016 - 5,71%.

Așadar, pentru activitatea de producție marjele de adaos comercial net ale petentei calculate pentru anii 2012, 2014 și 2016 se regăsesc în intervalul intercuartilar calculat pentru companiile comparabile pentru această perioadă. Excepție fac anii 2013, când indicatorul de profitabilitate obținut de petentă se situează sub cuartila inferioară a seriei de quartile, și 2015, când indicatorul de profitabilitate obținut de societate se situează peste cuartila superioară a intervalului.

Pentru activitatea de distribuție au fost selectate 6 societăți comparabile, cu următoarele marje de profit operațional:

1. X, anul 2012 - 3,18%, anul 2013 - 4,35%, anul 2014 - 2,84%, anul 2015 - 1,22%, anul 2016 - 3,57%;

2. X, anul 2012 - 1,48%, anul 2013 - 5,71%, anul 2014 - 3,93%, anul 2015 - 3,73%, anul 2016 - 4,39%;

3. X, anul 2012 - 4,89%, anul 2013 - 6,69%, anul 2014 - 4,66%, anul 2015 - 6,51%, anul 2016 - 1,67%;

4. X, anul 2012 - 1,98%, anul 2013 - 1,79%, anul 2014 - 3,21%, anul 2015 - 2,01%, anul 2016 - 1,77%;

5. X, anul 2012 - 1,15%, anul 2013 - 1,64%, anul 2014 - 2,20%, anul 2015 - 2,93%, anul 2016 - 2,89%;

6. X, anul 2012 - 0,34%, anul 2013 - 1,41%, anul 2014 - 0,78%, anul 2015 - 1,64%, anul 2016 - 2,44%.

În dosarul prețurilor de transfer prezentat, pentru petentă s-au stabilit următoarele marje de profit operațional pentru activitatea de distribuție: anul 2012 - 1,60%, anul 2013 - 4,16%, anul 2014 - 3,74%, anul 2015 - 7,50%, anul 2016 - 8,18%.

Așadar, pentru activitatea de distribuție marjele operaționale ale petentei, calculate pentru fiecare an din perioada 2012-2014, se regăsesc în seria de quartile calculată pentru companii comparabile pentru aceeași perioadă. Pe de altă parte, marjele operaționale pentru anii 2015 și 2016 se regăsesc peste cuartila superioară a seriilor de quartile calculate pentru companiile comparabile pentru aceeași perioadă.

Analizarea dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate relevă următoarele aspecte:

-nu prezintă datele de identificare ale societăților selectate în eșantionul final;

-stabilirea indicatorilor de rentabilitate ai societății analizate are la bază date incomplete (nu sunt corelate cu informațiile comunicate în bilanțurile contabile întocmite pentru fiecare an fiscal verificat.

Ținând seama de aceste aspecte, organele de inspecție fiscală, cu adresa nr.X, au solicitat petentei să-i transmită datele de identificare ale societăților selectate din eșantionul final de comparare, în vederea completării dosarului prețurilor de transfer. Informațiile solicitate au fost transmise organelor de inspecție fiscală cu adresa nr.X.

După analizarea datelor transmise, organele de inspecție fiscală au eliminat din eșantion, pentru activitatea de producție, compania X as X deoarece are alt obiect de activitate, rămânând un eșantion de 5 societăți comparabile.

În baza datelor sus prezentate, intervalul de comparație al marjei nete de tranzacționare și mediana stabilite pentru activitatea de producție sunt:

-anul 2012, cuartila inferioară 1,63%, cuartila superioară 3,45%, valoarea mediană 3,17%;

-anul 2013, cuartila inferioară 5,57%, cuartila superioară 6,58%, valoarea mediană 5,71%;

-anul 2014, cuartila inferioară 3,93%, cuartila superioară 4,57%, valoarea mediană 4,35%;

-anul 2015, cuartila inferioară 2,93%, cuartila superioară 6,27%, valoarea mediană 3,73%;

-anul 2016, cuartila inferioară 4,39%, cuartila superioară 18,23%, valoarea mediană 5,55%.

Pentru activitatea de distribuție, organele de inspecție fiscală au păstrat eșantionul de 6 societăți comparabile selectat de societate.

Astfel, în baza datelor sus-prezentate, intervalul de comparație al marjei de profit operațional și mediana stabilite pentru activitatea de distribuție sunt:

-anul 2012, cuartila inferioară 1,36%, cuartila superioară 3,79%, valoarea mediană 2,58%;

-anul 2013, cuartila inferioară 1,68%, cuartila superioară 4,46%, valoarea mediană 3,07%;

-anul 2014, cuartila inferioară 2,36%, cuartila superioară 4,30%, valoarea mediană 3,03%;

-anul 2015, cuartila inferioară 1,73%, cuartila superioară 3,39%, valoarea mediană 2,47%;

-anul 2016, cuartila inferioară 1,94%, cuartila superioară 3,15%, valoarea mediană 2,67%.

Indicatorii societăților din cele 2 eșantioane s-au stabilit pe baza datelor raportate în bilanțurile contabile întocmite pentru perioada 2012-2016.

Pentru anii fiscali analizați, petenta nu a avut în vedere veniturile din reducerile comerciale acordate pentru cele 2 activități, veniturile aferente

costului producției în curs de execuție (deși a luat în calcul cheltuielile aferente) și nici repartizarea tuturor veniturilor și cheltuielilor de exploatare raportate.

Pentru a asigura comparabilitatea datelor din eșantion cu cele ale petentei, organele de inspecție fiscală au stabilit indicatorii de eficiență-marja medie netă de tranzacționare, pentru activitatea de producție, și marja profitului operațional, pentru activitatea de distribuție, precum și marja profitului operațional pentru tranzacțiile derulate cu non-afiliați, având ca principal instrument de raportare bilanțul contabil încheiat pentru fiecare an analizat. Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și segmentarea contului de profit și pierdere prezentată de societate și balanțele de verificare încheiate pentru perioada verificată.

Având în vedere aceste date, organele de inspecție fiscală au stabilit profitabilitatea pentru fiecare activitate și au calculat indicatorii de referință astfel:

ANUL 2012

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei), marja medie netă de tranzacționare 1,84%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional - 0,51%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional -12,56%.

ANUL 2013

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei), marja medie netă de tranzacționare 2,69%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional 0,32%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional -9,04%.

ANUL 2014

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei), marja medie netă de tranzacționare 4,39%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional 2,42%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional -8,33%.

ANUL 2015

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei), marja medie netă de tranzacționare 6,63%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional 5,58%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional -7,90%.

ANUL 2016

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei + cheltuieli de consultanță nedeductibile S lei), marja medie netă de tranzacționare 5,32%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei + cheltuieli de consultanță nedeductibile S lei), marja profitului operațional 7,12%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei + cheltuieli de consultanță nedeductibile S lei), marja profitului operațional -7,91%.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că au existat cazuri în care rezultatele petentei s-au situat în afara seriei de quartile determinate pentru companii comparabile, de o parte și de alta a zonei mediene. Astfel, pentru activitatea de producție, marja medie netă de tranzacționare s-a aflat în interval în anii 2012, 2014 și 2016, a fost sub quartila inferioară în anul 2013 și peste quartila superioară în anul 2015.

Pentru activitatea de distribuție, marja profitului operațional s-a aflat în interval în anul 2014, a fost sub quartila inferioară în anii 2012 și 2013 și peste quartila superioară în anii 2015 și 2016.

Ținând seama de aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au ajustat costurile înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate astfel:

-suma de S lei pentru anul 2012, cheltuieli nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării costurilor înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate din activitatea de distribuție;

-suma de S lei pentru anul 2013, cheltuieli nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării costurilor înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate din activitatea de producție;

-suma de S lei pentru anul 2013, cheltuieli nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării costurilor înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate din activitatea de distribuție.

Astfel, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de S lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, în baza prevederilor art.11 alin.(2) lit.d), art.17, art.19 alin.(1) și (5), art.7*alin.(1) , pct. 21, art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de

transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer și art.108 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a stabilit în sarcina petentei obligația de plată a sumei totale de **S lei**, reprezentând:

- Slei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

Dobânzile și penalitățile în sumă totală de S lei au fost stabilite asupra debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr.F-VS X, astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.03.2014-01.01.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 01.01.2016-21.02.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 01.03.2014-01.01.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.03.2013-21.02.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 01.01.2016-21.02.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.03.2013-01.03.2014.

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.01.2019-21.02.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.01.2017-25.01.2019.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a stabilit în sarcina petentei obligația de plată a sumei totale de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, calculate pentru perioada 25.01.2017-21.02.2019 asupra taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr.F-VS X

III. Având în vedere constatările organului fiscal, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1.Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA în sumă de S lei pentru servicii consultanță, în condițiile în care documentele prezentate nu fac dovada prestării efective a serviciilor.

În fapt, pentru perioada 01.01.2012-30.06.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă prestărilor de servicii în sumă de S lei, înscrisă în factura nr.X, emisă de X Olanda, înregistrată în evidența contabilă în contul 65889 "Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile", care nu au fost utilizate de petentă în folosul operațiunilor taxabile. Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală situații de lucrări, procese verbale, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate prin care să se facă dovada prestării efective a serviciilor și nici nu a demonstrat necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. Documentele justificative prezentate organelor de inspecție fiscală sunt: Contractul înregistrat la societate sub nr.X, încheiat cu X și Calculația costurilor conform contractului.

Societatea a considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2016. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei operațiuni, petenta a evidențiat-o în decontul de TVA, atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată.

Așadar, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu a demonstrat că achiziția intracomunitară de prestări servicii este în folosul operațiunilor taxabile și au stabilit că aceasta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în conformitate cu prevederile art. 326 alin.(1) și (2), art.307 alin.(2), art.297 alin.(1) și (4) lit.a) și art.11 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

"Art. 281-(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

"Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(...)

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”.

”Art. 299. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

”Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”.

”Art. 321. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”.

Punctul 67 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.297 din Codul fiscal, prevede că:

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la [art. 297](#) alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la [art. 297](#) din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene,

respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul [titlului VII](#) din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la [art. 297 alin. \(4\)](#) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik [C-285/11](#) și [C-277/14 PPUH](#).”

Se reține că jurisprudența recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf). La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-între X. și S.C. X S.R.L. a fost încheiat contractul de prestări servicii corporative înregistrat la petentă sub nr.X, prin care petenta angajează X să furnizeze permanent următoarele servicii nespecifice (prevăzute la pct. 2.1.) pentru și în interesul S.C. X S.R.L., fără ca aceasta să facă solicitări specifice ulterioare către X.:

- management zonal;
- operațiuni corporative;
- cercetare & dezvoltare corporative;
- achiziții corporative;
- marketing și comunicare corporative.

În acest contract se mai prevede că: “2.2. În plus față de Serviciile Nespecificate menționate în Clauza 2.1, la cererea scrisă din partea GroupCo, X poate furniza servicii suplimentare specifice pe bază de proiect (Servicii Specifice)”;

-pentru serviciile prestate, X Olanda a emis factura nr.X în valoare totală de S lei, în această factură fiind înscris: “Contract servicii corporative 2016”, în valoare de S euro;

-în anexa "Calculația finală 2016", sunt înscrise următoarele sume: S euro-manager zonal, S euro-operațional, S euro-achiziții, S euro-marketing și S euro R&D;

-petenta a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

Se reține faptul că, pentru aceste achiziții intracomunitare, se datorează taxă pe valoarea adăugată, care se înscrie în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, conform art.326 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume: **"(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform [art. 316](#) va evidenția în decontul prevăzut la [art. 323](#), atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la [art. 297 - 301](#), taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la [art. 307](#) alin. (2) - (6)."**, dispozițiile prevăzute la art.297-301 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare statuând că taxa pe valoarea adăugată se poate deduce numai dacă achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, art.307 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că: **"(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform [art. 316](#) sau [317](#), care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform [art. 278](#) alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor [art. 266](#) alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform [art. 316](#) alin. (4) sau (6)."**, iar pct. 109 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.331 din Codul fiscal, prevede că: **"109. (1) Taxarea inversă prevăzută la [art. 331](#) din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă. Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la [art. 323](#) din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea "taxare inversă". Colectarea taxei pe valoarea**

adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 = 4427. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.

De asemenea, se reține faptul că petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile intracomunitare de servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, astfel încât să fie aplicabile prevederile art.297 alin.(4) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol ce reglementează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Simpla deținere de către petentă a unei facturi pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată nu implică și exercitarea, fără nicio restricție, a dreptului de deducere a acestei taxe.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul VII-Taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la [art. 297](#) alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la [art. 297](#) din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul [titlului VII](#) din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la [art. 297](#) alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.”

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată motivat de faptul că aceasta a considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de

servicii, excede cadrului legal relevant în vederea acordării dreptului de deducere și este contrară cu opinia Ministerului Finanțelor Publice într-o speță similară, deoarece organele de inspecție fiscală nu au apreciat această împrejurare ca argument suficient pentru neacordarea dreptului de deducere, ci s-a făcut analiza documentelor prezentate de contestatoare pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicându-se prevederile art.297-301 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și constatându-se că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate statuate la art.297 alin.(4) lit.a) din acest act normativ.

De asemenea, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că decizia de impunere contestată nu conține motivele de fapt pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea nu are drept de deducere a TVA, întrucât, așa cum rezultă din această decizie, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată motivat de faptul că aceasta nu a prezentat documente din care să rezulte că serviciile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate în cauză, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că locul prestării serviciilor este acolo unde beneficiarul își are stabilit sediul activității economice, respectiv în România, astfel că persoana obligată la plata taxei este **S.C. X S.R.L. Iași**.

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauză nu sunt reale, însă în această situație nu se mai poate pune problema nici a menținerii taxei pe valoarea adăugată colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse, în astfel de situații, în primul rând, trebuie stabilită cauza care a determinat plățile dintre cele două firme.

Deci:

- în situația în care operațiunile sunt considerate nereale, în speță serviciile nu au fost efectiv prestate, organul de inspecție fiscală trebuie să redea conținutul economic al tranzacției și să stabilească ce fel de operațiuni au generat fluxurile financiare dintre cele două societăți. În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice nr.X,

exprimat ca urmare a solicitării petentei formulată prin adresa nr.X, anexată în copie la dosarul cauzei, iar

- în situația în care se constată că serviciile în cauză nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile ale **S.C. X S.R.L.Iași**, iar în speță nu este ridicată problema realității prestării serviciilor, având în vedere și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice nr.X, exprimat ca urmare a solicitării petentei formulată prin adresa nr.X: “ (...) în situația în care operațiunile respective sunt reale însă S.C. X S.R.L. nu le utilizează în folosul operațiunilor taxabile, în opinia noastră societatea nu îndeplinește condițiile prevăzute la art.297 din Codul fiscal pentru a-și exercita dreptul de deducere”, se reține că în acest caz societatea nu ar avea drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor în cauză.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia în mod eronat organele de inspecție fiscală au anulat doar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, menținând obligația de colectare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât atât timp cât condițiile de formă pentru acordarea dreptului de deducere nu au fost îndeplinite, societatea nu poate beneficia de acest drept, însă, întrucât locul prestării serviciilor este în România, persoana obligată la plata taxei este contestatara, în conformitate cu prevederile art.307 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citat.

Ținând cont de cele mai sus prezentate, de dispozițiile imperative ale legii, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere.

2. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea costurilor înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate în anii 2012 și 2013 cu suma de S lei, ca urmare a analizării Dosarului prețurilor de transfer, în condițiile în care pentru acești an petenta nu a documentat faptul că a fost respectat principiul valorii de piață.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, **S.C. X S.R.L. Iași** a derulat tranzacții cu persoane afiliate, constând în : achiziții de materii prime și mărfuri, achiziții servicii de transport, achiziții servicii teste laborator, servicii de consultanță pentru afaceri și management în domeniul strategiei de afaceri, suport administrativ și operațional de specialitate.

În stabilirea prețurilor aplicabile pentru tranzacțiile cu afiliați, societatea a folosit metoda cost plus o marjă de profit de 5% pentru serviciile suport în cadrul grupului, pentru achizițiile de materii prime și mărfuri, fiecare firmă având autonomia de a decide prețul practicat.

Din analiza privind relațiile de afiliere în vederea stabilirii situațiilor atipice ce pot indica risc fiscal asociat prețurilor de transfer, conform rezultatului căutărilor din baza de date INFOPC, coroborate cu rezultatele căutărilor din baza de date ORBIS, s-a concluzionat că petenta a înregistrat în perioada 2012-2016 un nivel de rentabilitate în afara intervalului de rentabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară.

Societatea a întocmit și prezentat organelor de inspecție fiscală dosarul prețurilor de transfer.

Prin adresa nr.X, înregistrată la **S.C. X S.R.L. Iași** sub nr. X, organele de inspecție fiscală au solicitat acesteia să întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu persoanele afiliate pentru perioada 2012-2016. S.C. X S.R.L. Iași solicită prelungirea termenului de pregătire a dosarului prețurilor de transfer, fiind înaintată în acest sens adresa nr.X, către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, înregistrată sub nr.X. Petentei i se aprobă solicitarea, fiind înștiințat cu privire la prelungirea termenului până la data de 14.03.2018 prin adresa nr.X, comunicată prin poștă.

Dosarul prețurilor de transfer a fost înaintat organelor de inspecție fiscală cu adresa nr.X fiind înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.X.

În cursul perioadei verificate, societatea a desfășurat două tipuri de activități principale: activitate de producție și activitate de distribuție.

Analiza economică a tranzacțiilor intra-grup desfășurate de contestatoare pentru perioada 2012-2016 a avut ca scop stabilirea concordanței dintre prețurile de transfer aferente tranzacțiilor intra-grup desfășurate de companie și principiul valorii de piață, pentru fiecare din cele două activități principale desfășurate.

Pentru activitatea de producție și de distribuție, organele de inspecție fiscală au considerat că cea mai adecvată metodă de testare a conformității prețului aplicat în cadrul tranzacțiilor analizate cu principiul valorii de piață este metoda marjei nete de tranzacționare prin evaluare externă, indicator care influențează mai puțin diferențele dintre tranzacții decât metodele tradiționale, ceea ce în practică înseamnă că datele generale/globale (cele incluse în declarațiile financiare publicate de către companii, bilanțe de verificare, etc) pot fi utilizate. Indicatorul economic calculat pentru cele două activități în vederea realizării analizei de comparativitate este marja profitului operațional.

Căutarea de companii comparabile a implicat folosirea bazei de date Bureau van Dijk's Amadeus (versiunea online), actualizată în luna ianuarie 2018. În urma aplicării criteriilor de selecție (cod CAEN, localizare activitate, status de activitate, independența, numărul de filiale, modelul de

raportare), organele de inspecție fiscală nu au identificat societăți potențial comparabile pe piața din România, astfel că strategia de căutare a fost extinsă prin includerea companiilor din UE.

Pentru activitatea de producție a fost selectat un eșantion de 6 societăți comparabile, cu următoarele marje nete de tranzacționare:

7. X. -XS.R.L., anul 2012-14,05%, anul 2013 - 16,04%, anul 2014 - 19,65%, anul 2015 - 16,36%, anul 2016-18,23%;

8. X anul 2012 - 31,47%, anul 2013 - 4,76%, anul 2014 - 9,94%, anul 2015 - 5,72%, anul 2016 - 13,13%;

9. X, anul 2012 - 3,45%, anul 2013 - 6,58%, anul 2014 - 4,35%, anul 2015 - 6,27%, anul 2016 - 5,55%;

10. X en Casa SL, anul 2012 - 1,63%, anul 2013 - 2,13%, anul 2014 - 1,32%, anul 2015 - 1,49%, anul 2016 - 1,88%;

11. X Sp. Z.o.o., anul 2012 - 3,17%, anul 2013 - 5,57%, anul 2014 - 4,57%, anul 2015 - 2,93%, anul 2016 - 19,04%;

12. X., anul 2012 - 1,48%, anul 2013 - 5,71%, anul 2014 - 3,93%, anul 2015 - 3,73%, anul 2016 - 4,39%.

În dosarul prețurilor de transfer prezentat, pentru petentă s-au stabilit următoarele marje medii nete de tranzacționare pentru activitatea de producție: anul 2012 - 2,40%, anul 2013 - 2,61%, anul 2014 - 5,11%, anul 2015 - 7,19%, anul 2016 - 5,71%.

Așadar, pentru activitatea de producție marjele de adaos comercial net ale petentei calculate pentru anii 2012, 2014 și 2016 se regăsesc în intervalul intercuartilar calculat pentru companiile comparabile pentru această perioadă. Excepție fac anii 2013, când indicatorul de profitabilitate obținut de petentă se situează sub cuartila inferioară a seriei de quartile, și 2015, când indicatorul de profitabilitate obținut de societate se situează peste cuartila superioară a intervalului.

Pentru activitatea de distribuție au fost selectate 6 societăți comparabile, cu următoarele marje de profit operațional:

7. X, anul 2012 - 3,18%, anul 2013 - 4,35%, anul 2014 - 2,84%, anul 2015 - 1,22%, anul 2016 - 3,57%;

8. X, anul 2012 - 1,48%, anul 2013 - 5,71%, anul 2014 - 3,93%, anul 2015 - 3,73%, anul 2016 - 4,39%;

9. X, anul 2012 - 4,89%, anul 2013 - 6,69%, anul 2014 - 4,66%, anul 2015 - 6,51%, anul 2016 - 1,67%;

10. X, anul 2012 - 1,98%, anul 2013 - 1,79%, anul 2014 - 3,21%, anul 2015 - 2,01%, anul 2016 - 1,77%;

11. X, anul 2012 - 1,15%, anul 2013 - 1,64%, anul 2014 - 2,20%, anul 2015 - 2,93%, anul 2016 - 2,89%;

12. X, anul 2012 - 0,34%, anul 2013 - 1,41%, anul 2014 - 0,78%, anul 2015 - 1,64%, anul 2016 - 2,44%.

În dosarul prețurilor de transfer prezentat, pentru petentă s-au stabilit următoarele marje de profit operațional pentru activitatea de

distribuție: anul 2012 - 1,60%, anul 2013 - 4,16%, anul 2014 - 3,74%, anul 2015 - 7,50%, anul 2016 - 8,18%.

Așadar, pentru activitatea de distribuție marjele operaționale ale petentei, calculate pentru fiecare an din perioada 2012-2014, se regăsesc în seria de quartile calculată pentru companii comparabile pentru aceeași perioadă. Pe de altă parte, marjele operaționale pentru anii 2015 și 2016 se regăsesc peste quartila superioară a seriilor de quartile calculate pentru companiile comparabile pentru aceeași perioadă.

Analizarea dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate relevă următoarele aspecte:

-nu prezintă datele de identificare ale societăților selectate în eșantionul final;

-stabilirea indicatorilor de rentabilitate ai societății analizate are la bază date incomplete (nu sunt corelate cu informațiile comunicate în bilanțurile contabile întocmite pentru fiecare an fiscal verificat.

Ținând seama de aceste aspecte, organele de inspecție fiscală, cu adresa nr.X, au solicitat petentei să-i transmită datele de identificare ale societăților selectate din eșantionul final de comparare, în vederea completării dosarului prețurilor de transfer. Informațiile solicitate au fost transmise organelor de inspecție fiscală cu adresa nr.X.

După analizarea datelor transmise, organele de inspecție fiscală au eliminat din eșantion, pentru activitatea de producție, compania X deoarece are alt obiect de activitate, rămânând un eșantion de 5 societăți comparabile.

În baza datelor sus prezentate, intervalul de comparație al marjei nete de tranzacționare și mediana stabilite pentru activitatea de producție sunt:

-anul 2012, quartila inferioară 1,63%, quartila superioară 3,45%, valoarea mediană 3,17%;

-anul 2013, quartila inferioară 5,57%, quartila superioară 6,58%, valoarea mediană 5,71%;

-anul 2014, quartila inferioară 3,93%, quartila superioară 4,57%, valoarea mediană 4,35%;

-anul 2015, quartila inferioară 2,93%, quartila superioară 6,27%, valoarea mediană 3,73%;

-anul 2016, quartila inferioară 4,39%, quartila superioară 18,23%, valoarea mediană 5,55%.

Pentru activitatea de distribuție, organele de inspecție fiscală au păstrat eșantionul de 6 societăți comparabile selectat de societate.

Astfel, în baza datelor sus-prezentate, intervalul de comparație al marjei de profit operațional și mediana stabilite pentru activitatea de distribuție sunt:

-anul 2012, quartila inferioară 1,36%, quartila superioară 3,79%, valoarea mediană 2,58%;

-anul 2013, cuartila inferioară 1,68%, cuartila superioară 4,46%, valoarea mediană 3,07%;

-anul 2014, cuartila inferioară 2,36%, cuartila superioară 4,30%, valoarea mediană 3,03%;

-anul 2015, cuartila inferioară 1,73%, cuartila superioară 3,39%, valoarea mediană 2,47%;

-anul 2016, cuartila inferioară 1,94%, cuartila superioară 3,15%, valoarea mediană 2,67%.

Indicatorii societăților din cele 2 eșantioane s-au stabilit pe baza datelor raportate în bilanțurile contabile întocmite pentru perioada 2012-2016.

Pentru anii fiscali analizați, petenta nu a avut în vedere veniturile din reducerile comerciale acordate pentru cele 2 activități, veniturile aferente costului producției în curs de execuție (deși a luat în calcul cheltuielile aferente) și nici repartizarea tuturor veniturilor și cheltuielilor de exploatare raportate.

Pentru a asigura comparabilitatea datelor din eșantion cu cele ale petentei, organele de inspecție fiscală au stabilit indicatorii de eficiență-marja medie netă de tranzacționare, pentru activitatea de producție, și marja profitului operațional, pentru activitatea de distribuție, precum și marja profitului operațional pentru tranzacțiile derulate cu non-afiliați, având ca principal instrument de raportare bilanțul contabil încheiat pentru fiecare an analizat. Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și segmentarea contului de profit și pierdere prezentată de societate și bilanțele de verificare încheiate pentru perioada verificată.

Având în vedere aceste date, organele de inspecție fiscală au stabilit profitabilitatea pentru fiecare activitate și au calculat indicatorii de referință astfel:

ANUL 2012

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei), marja medie netă de tranzacționare 1,84%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional - 0,51%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional -12,56%.

ANUL 2013

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei), marja medie netă de tranzacționare 2,69%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional 0,32%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional -9,04%.

ANUL 2014

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei), marja medie netă de tranzacționare 4,39%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional 2,42%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional -8,33%.

ANUL 2015

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei), marja medie netă de tranzacționare 6,63%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional 5,58%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei), marja profitului operațional -7,90%.

ANUL 2016

-pentru activitatea de producție: marja netă S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare S lei + cheltuieli de consultanță nedeductibile S lei), marja medie netă de tranzacționare 5,32%;

-pentru activitatea de distribuție: profit operațional S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei + cheltuieli de consultanță nedeductibile S lei), marja profitului operațional 7,12%;

-pentru activitatea de distribuție non-afiliați: profit operațional -S lei (venituri S lei - cheltuieli de exploatare aferente S lei + cheltuieli de consultanță nedeductibile S lei), marja profitului operațional -7,91%.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că au existat cazuri în care rezultatele petentei s-au situat în afara seriei de quartile determinate pentru companii comparabile, de o parte și de alta a zonei mediene. Astfel, pentru activitatea de producție, marja medie netă de tranzacționare s-a aflat în interval în anii 2012, 2014 și 2016, a fost sub quartila inferioară în anul 2013 și peste quartila superioară în anul 2015.

Pentru activitatea de distribuție, marja profitului operațional s-a aflat în interval în anul 2014, a fost sub quartila inferioară în anii 2012 și 2013 și peste quartila superioară în anii 2015 și 2016.

Ținând seama de aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au ajustat costurile înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate astfel:

-suma de S lei pentru anul 2012, cheltuieli nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării costurilor înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate din activitatea de distribuție;

-suma de S lei pentru anul 2013, cheltuieli nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării costurilor înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate din activitatea de producție;

-suma de S lei pentru anul 2013, cheltuieli nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării costurilor înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate din activitatea de distribuție.

Astfel, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de S lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, în baza prevederilor art.11 alin.(2) lit.d), art.17, art.19 alin.(1) și (5), art.7*alin.(1) , pct. 21, art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer și art.108 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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 directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Conform prevederilor pct.22, 23, 24, 28, 29, 32 și 33 din Hotărârea Guvernului 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.

(...)

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 directe 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.

28. În sensul [art. 11](#) alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.

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.

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. (...) Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind

prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Aceste prevederi legale au fost preluate începând cu data de 01.01.2016 prin Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile 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 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.

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici.

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.

Totodată, așa cum prevede art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind 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.*"

Mai mult, conform prevederilor art.1.3 Cap.1 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer (versiunea publicată în anul 2010) reținem :

"Atunci când transferul prin prețuri nu reflectă forțele pieței prin principiul lungimii de braț, obligațiile fiscale ale companiilor afiliate și veniturile fiscale ale țării gazdă ar putea fi distorsionate...." precum și că :

"... profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate după cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni și pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de braț..."

Conform prevederilor art.9, alin.1 din Convenția Model a OECD se enunță principiul lungimii de braț potrivit căruia:

”(atunci când) condițiile create sau impuse între două companii (afiliate) în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”;

În art.1.66, Cap.1, Subcap. D2 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer se menționează că:

”Articolul 9 va permite deci o ajustare a condițiilor, pentru a reflecta condițiile la care ar fi ajuns părțile dacă tranzacția ar fi fost structurată în conformitate cu realitățile economice și comerciale ale părților ce operează la lungime de braț.”

În art.1.33, Cap.1 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer se menționează că: *”Aplicarea principiului lungimii de braț se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile ce au loc între companii independente...”*

Totodată, potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

“1. Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespondentă într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu accepta să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dublă impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite noțiunile:

Costuri directe - Costuri ocazionate în mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparații care asigură servicii pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

Metoda marjei tranzacționale nete - O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) realizată de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Principiul lungimii de braț - Standardul internațional asupra căruia țările membre OCDE au căzut de acord a fi utilizat pentru a se determina prețurile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat în Articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OECD după cum urmează: în cazul în care *“condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”*.

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost prevăzute metodele de estimare a prețului de piață al unor astfel de tranzacții printre acestea regăsindu-se și metoda marjei nete prezentată de organele de inspecție fiscală.

Se reține că selectarea unei anumite metode depinde totodată de completitudinea și acuratețea informațiilor disponibile precum și de scopul utilizării metodei în cauză, respectiv pentru planificare fiscală, documentație sau în vederea justificării valorii de piață a tranzacțiilor deja efectuate.

De asemenea, pot exista situații în care este indicată utilizarea mai multor metode pentru a determina sau testa valoarea de piață a prețurilor de transfer practicate.

Mai mult, în alegerea unei anumite metode, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate trebuie să ia în considerare prevederile legislației domestice referitoare la ierarhizarea metodelor precum și indicațiile specifice referitoare la aplicabilitatea anumitor metode în cazul anumitor tipuri de tranzacții.

Totodată alegerea celei mai adecvate metode de determinare a prețurilor de transfer se bazează pe identificarea acelei metode care, în circumstanțele tranzacției analizate, oferă cea mai potrivită măsură sau cea mai bună estimare a unei valori de piață.

Având în vedere aspectele menționate se reține că organele de inspecție fiscală au constatat distorsiuni care au efecte fiscale, fapt ce le-a îndreptățit să procedeze la efectuarea unor instrumentări și analize, să constate dacă tranzacțiile s-au efectuat în condițiile determinate de forțele pieței reconsiderând astfel metoda folosită de societate în Dosarul prețurilor de transfer.

Se reține faptul că metoda marjei tranzacționale nete compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, prin prisma funcțiilor îndeplinite, a riscurilor asumate și materializate și a activelor efectiv utilizate,

prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de profilul societății analizate. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili. Indicatorii de profit arată relația dintre profiturile obținute în raport cu costurile și resursele utilizate. Alegerea indicatorului se face în funcție de specificul activității părții testate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză.

În ceea ce privește susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de cheltuieli nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării costurilor înregistrate din tranzacțiile cu părți afiliate, neluând în considerare situațiile în care indicatorii acesteia s-au situat peste quartila superioară a seriei de quartile, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece art.7 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer prevede că:

„(1) În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta quantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.”

Referitor la acest aspect, Serviciul Soluționare Contestații 1 a solicitat Administrației județene a Finanțelor Publice Vaslui, prin adresa nr.X, să-i comunice care este motivul pentru care la ajustarea cheltuielilor ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer organele de inspecție fiscală au avut în vedere numai anii în care indicatorii au fost sub quartila inferioară, nu și cei în care au fost peste quartila superioară.

Prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui invocă art.7 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, articol ce a fost invocat mai sus și de către organul de soluționare a contestației.

Ținând seama de cele prezentate mai sus, precum și de faptul că marja netă de tranzacționare pentru activitatea de producție este peste quartila superioară a intervalului intercuartilar în anul 2015, iar marja profitului operațional pentru activitatea de distribuție este peste quartila superioară a intervalului intercuartilar în anii 2015 și 2016, se reține că în

mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că pentru acești ani tranzacțiile derulate de petentă cu persoanele afiliate respectă principiul valorii de piață, nefiind necesară ajustarea prețurilor de transfer practicate.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea costurilor înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate în anii 2012 și 2013 cu suma de S lei, ca urmare a analizării Dosarului prețurilor de transfer, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere.

3.Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează suma totală de S lei, reprezentând: S lei dobânzi aferente impozitului pe profit, S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a reținut ca fiind datorate debitele cu aceste titluri stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.6/25.02.2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a stabilit în sarcina petentei obligația de plată a sumei totale de **S lei**, reprezentând:

- Slei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

Dobânzile și penalitățile în sumă totală de S lei au fost stabilite asupra debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr.F-VS X, astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.03.2014-01.01.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 01.01.2016-21.02.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 01.03.2014-01.01.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.03.2013-21.02.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 01.01.2016-21.02.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.03.2013-01.03.2014.

-asupra debitului în sumă de S lei au fost calculate dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S-lei au fost calculate dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.01.2017-25.01.2019.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a stabilit în sarcina petentei obligația de plată a sumei totale de S lei reprezentând penalități de nedeclarare, calculate pentru perioada 25.01.2017-21.02.2019, asupra taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr.F-VS X.

În urma solicitării petentei de reducere a penalităților de nedeclarare cu 75%, înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași sub nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a emis Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr.X, prin care acestea au fost reduse cu S lei, astfel că în sarcina petentei au fost reținute penalități de nedeclarare în sumă de **S lei**.

În drept, până la data de 01.07.2013, art.119, art.120 și art.120¹, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art. 119-Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

„Art. 120-Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“Art.120¹- Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Începând cu data de 01.07.2013, art.120¹ din acest act normativ prevede că:

“(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile [art. 120](#) alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(3) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Până la data de 28.02.2014, 1.01.2019, art.119, art.120 și art.120¹, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art. 119-Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

„Art. 120-Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere. ”

“Art.120¹- Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru

fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile [art. 120](#) alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.173, art.174, art.176, art.181 alin.(1) și art. 352 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 173-Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(...)

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

“Art. 174- Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(3) în situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv.”

„Art.176 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile [art. 174](#) alin. (2) - (4) și [art. 175](#) sunt aplicabile în mod corespunzător

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit art. 181.”

“Art.181- Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

“Art. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective, iar stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, respectiv în funcție de scadență, în cazul obligațiilor fiscale principale și în funcție de data comunicării pentru obligațiile fiscale accesorii, iar accesoriile se calculează numai pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

În spetă, organul fiscal a stabilit în sarcina contestatoarei, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X obligația de plată a sumei totale de S lei, reprezentând: S lei dobânzi aferente impozitului pe profit, S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, acestea din urmă fiind reduse cu suma

de S lei prin Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr.X, reținându-se în sarcina petentei penalități de nedeclarare în sumă de S lei, documentul prin care au fost individualizate obligațiile de plată principale, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, fiind transmis de către organul de inspecție fiscală la Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice, împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS X, precum și Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, din care reiese scadența acestor obligații fiscale.

Față de cele mai sus prezentate, în condițiile în care în sarcina contestatoarei, prin prezenta decizie, s-a reținut ca fiind datorate debitele stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X și ținând seama de faptul că petenta nu a declarat sau a declarat incorect aceste obligații, acestea fiind stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere, iar plata obligațiilor principale asupra cărora au fost calculate accesoriile a fost efectuată cu întârziere, potrivit dispozițiilor legale precitate, pentru neachitarea sau achitarea cu întârziere a obligațiilor fiscale se datorează dobânzi și penalități de întârziere de la data scadenței până la data stingerii prin plata efectuată a obligațiilor fiscale, rezultă că petenta datorează accesoriile stabilite prin deciziile atacate, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Ținând cont de cele mai sus prezentate, de dispozițiile imperative ale legii, rezultă că în mod legal Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a emis Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, astfel că, în temeiul prevederilor art. art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere.

4.Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. Iași împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, pentru suma de S lei reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care prin Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr.X acestea au fost reduse cu suma de S lei, în sarcina petentei fiind reținute penalitățile de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a emis Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X prin care a stabilit în sarcina petentei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În urma solicitării petentei de reducere a penalităților de nedeclarare cu 75%, înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași sub nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a emis Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr.X, prin care acestea au fost reduse cu **S lei**, astfel că în sarcina petentei au fost reținute penalități de nedeclarare în sumă de S lei. Această decizie a fost emisă având în vedere prevederile art.98 lit.c) și art.181 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că petenta contestă și penalitățile de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În drept, potrivit art.268 și art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.268 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu.

Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

„Art.269 (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.”

De asemenea, art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Art.276-(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

În speță sunt aplicabile și prevederile art.98 lit.c) și art.181 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.98- Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;”

“Art.181- (2) Penalitatea de nedeclarare stabilită potrivit alin. (1) se reduce, la cererea contribuabilului/plătitorului, cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:

a) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la [art. 156](#) alin. (1);

b) sunt eșalonate la plată, în condițiile legii. În acest caz, reducerea se acordă la finalizarea eșalonării la plată.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a stabilit în sarcina petentei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-prin cererea înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași sub nr.X, petenta solicită reducerea cu 75% a penalităților de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, motivat de faptul că debitul stabilit prin această decizie a fost achitat cu OP electronic cu referința X din 21.02.2019, înainte de împlinirea termenului de plată stabilit conform art.156 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

-Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a emis Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr.X, prin care acestea au fost reduse cu **S lei**, astfel că în sarcina petentei au fost reținute penalități de nedeclarare în sumă de S lei. Această decizie a fost emisă având în vedere prevederile art.98 lit.c) și art.181 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și a fost comunicată petentei la data de 07.03.2019.

Față de cele mai sus prezentate, se va respinge ca rămasă fără obiect contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, întrucât organul fiscal a redus penalitățile de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată cu această sumă în temeiul prevederilor art.98 lit.c) și art.181 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.RL. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei taxă pe valoarea adăugată;
- S lei impozit pe profit;
- S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S5 lei penalități de nedeclarare.

2.Respingerea ca rămasă fără obiect a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.