



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazar nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 499334  
Fax : +0256 499332  
e-mail: info.adm @dgfptmmfinante.ro  
nr. inreg. ANSPDCP 20012

**DECIZIE nr. 1044/77/29.02.2016**

privind contestația formulată de S.C. E S.A.  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ....../18/28.09.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A-SLP ....../21.09.2015, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ....../18/28.09.2015, asupra contestației formulate de

S.C. E S.A.

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș sub nr. ....../19.08.2015, la A.N.A.F sub nr. ....../03.09.2015 - D.G.S.C. - A- SLP ....../18/04.09.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ....../18/28.09.2015, a cărei competență de soluționare a fost delegată D.G.R.F.P Timișoara conform O.P.A.N.A.F nr. 3333/2011.

S.C. E S.A. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MM nr. ....../13.07.2015, Raportului de inspecție fiscală nr. F-MM nr. ....../13.07.2015, Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....../03.07.2015, Deciziei de suspendare a inspecției fiscale nr. ....../26.08.2014 și a Dispoziției de măsuri nr. ....../25.08.2014, solicitând anularea acestora.

*Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. E S.A. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MM nr. ....../13.07.2015 încheiat de către organe de control din cadrul A.J.F.P Maramureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:*

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

*“ART. 85*

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);*

*b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*ART. 86*

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

*ART. 87*

*Forma si conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie sa îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]*”

coroborat cu art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“ART. 106*

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual si legal.*

*(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.*

*[...] Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

*106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucișate si orice alte acte.*

*106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifica si se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea*

*raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

*106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

*„ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*„ În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.*

*La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține ..... pagini.*

*Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt

consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. E S.A. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MM nr. .... /13.07.2015, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

*Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. E S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MM nr. .... /13.07.2015 încheiată de către organe de control din cadrul A.J.F.P Maramureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:*

Suma totală contestată este de **xxxxxx lei** și reprezintă:

- xxxxxxxx4 lei – impozit pe profit
- xxxxxxx lei – majorări de întârziere/dobânzi
- xxxxxxx lei – penalități de întârziere
- xxxxxx lei – TVA
- xxxxxx lei – majorări de întârziere/dobânzi
- xxxxxx lei – penalități de întârziere.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, D-na. BRP, în calitate de împuternicit și director economic și poartă ștampila societății petente așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** În cuprinsul contestației formulate petenta la Cap. I. **Scurtă descriere a situației de fapt**, prezintă în mod sintetic obiectul său principal de activitate: fabricarea de aparate electrocasnice și fabricarea de echipamente casnice neelectrice și ca obiect secundar, comerțul cu ridicata al aparatelor electrice de uz gospodăresc, al aparatelor de radio și televizoarelor.

La sediul din Satu Mare, E desfășoară activitatea de producție de aragazuri, iar la punctul de lucru din București este situată divizia de vânzări, prin intermediul căreia se comercializează aragazuri, frigider, combine frigorifice, mașini de spălat, cuptoare cu microunde, aspiratoare și alte electrocasnice ( produse de uz casnic).

**Cap. II** al contestației formulate, **Impozit pe profit**, denumit de petentă, a fost structurat de aceasta în mai multe părți astfel:

**A. Prețuri de transfer**, unde prezintă concluziile din Raportul de inspecție fiscală (RIF), arătând că nu este de acord cu acestea, reiterând din nou că argumentele au fost prezentate inspecției fiscale și în cadrul adresei nr. .... /03.07.2015 emisă de E și înregistrată de AJFP Maramureș sub nr. .... /06.07.2015 reprezentând punctul de vedere la proiectul la raportul de

inspecție fiscală în urma discuției finale („Punctul de vedere la Proiectul RIF”) (Anexa nr. 2 la contestație). Ca răspuns la Punctul de vedere la Proiectul RIF, inspecția fiscală nu a adus argumente specifice suplimentare pentru a-si susține poziția și s-a limitat la a copia fragmente din Proiectul RIF.

În urma analizei dosarului preturilor de transfer, inspecția fiscală a concluzionat ca „pentru activitatea de producție, prețurile cu care SC E România SA vinde produsele (aragazuri) către entitățile afiliate, din cadrul Grupului E, nu respectă principiul valorii de piață” și au stabilit venituri suplimentare din activitatea de producție în sumă de xxxxxxxx lei, astfel:

- Pentru exercițiul financiar 2009 - xxxxxxxx lei;
- Pentru exercițiul financiar 2010 - xxxxxxxx lei;
- Pentru exercițiul financiar 2011 - xxxxxxxx lei;
- Pentru exercițiul financiar 2012 - xxxxxxxx lei;
- Pentru exercițiul financiar 2013 - xxxxxxxx lei.

Inspectorii fiscali și-au justificat decizia pe baza art. 11, alin. (2), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare („Codul fiscal”), conform căruia: „În cazul unei tranzacții între persoane romane și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane romane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricărora dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției [...]”

**Referitor la Comparația profitului net al E cu cel al AB E Suedia,** petenta arată că așa cum a precizat și în cadrul Punctului de vedere, nu este de acord și consideră fără relevanță comparația profitului net al E cu cel al AB E Suedia (societate care consolidează rezultatele financiare ale întregului grup E). Având în vedere diferențele substanțiale dintre profilul funcțional și de riscuri (recunoscute de altfel și de inspecția fiscală în cadrul RIF, conform celor de mai sus) și respectiv activele deținute de E România (ca și producător pe baza de comandă și respectiv distribuitor cu funcții și riscuri limitate) și profilul funcțional, riscurile asumate și respectiv activele deținute de grupul E (ca și antreprenor), considerând drept total nepotrivită efectuarea unei comparații între profitul net înregistrat de E România în perioada supusă inspecției și respectiv profitul net înregistrat la nivel consolidat de AB E Suedia în aceeași perioadă. Spre exemplu, întrucât activele intangibile sunt deținute la nivel central și nu la nivelul E România, AB E Suedia (la nivel consolidat) este îndreptățită să înregistreze o profitabilitate superioară profitabilității E România.

În plus, consideră că utilizarea profitului net drept indicator financiar de comparație este nepotrivită, acest indicator fiind influențat și de rezultatul financiar, în timp ce prețurile de transfer sunt în general stabilite între E România și părți afiliate prin referire la rezultatul operațional.

Rezultatele E România sunt datorate în principal: (i) activităților de producție de electrocasnice (aragazuri) care sunt destinate pieței europene

(inclusiv România) și (ii) activităților de distribuție de electrocasnice pe piața locală. Așa cum a arătat în documentația locală de prețuri de transfer, piața din România în segmentul aparatelor de gătit mari, aparatelor de refrigerare, aparatelor pentru spălat și aspiratoarelor a fost în scădere în perioada 2008 - 2013. Pe de altă parte, așa cum este prezentat și în documentația centrală de prețuri de transfer, profitabilitatea grupului E este influențată în principal de producția și distribuția de electrocasnice la nivel global, piețele din Asia sau America Latina înregistrând creșteri în perioada 2008 - 2013. În plus, grupul E a înregistrat pierdere în legătură cu produsele fabricate de E Romania.

**Referitor la Înregistrarea de pierderi**, petenta arată că Ghidul OECD privind prețurile de transfer prevăd de asemenea la pct. 1.70: „*Desigur, companiile afiliate, ca și cele independente, pot înregistra pierderi, din cauza costurilor de start-up ridicate, condițiilor economice nefavorabile, ineficiențelor sau altor motive comerciale sustenabile*”.

Așa cum am arătat mai sus, piața din România în segmentul aparatelor de gătit mari, aparatelor de refrigerare, aparatelor pentru spălat și aspiratoarelor a fost în scădere în perioada 2008 - 2013, determinând astfel condiții economice nefavorabile pentru Societate.

În plus, așa cum a menționat la punctul de mai jos, rezultatul E Romania în perioada analizată a fost influențat de evenimente de care trebuie ținut cont în analiza prețurilor de transfer.

Mai mult, considera inadecvată includerea E Romania în categoria întreprinderilor care înregistrează pierderi în mod constant. Astfel, în ceea ce privește rezultatele înregistrate de E Romania, la nivel operational, Societatea a înregistrat profit în anul 2008 și pierdere în perioada 2009 - 2013, nivelul pierderilor fiind mai ridicat doar în anii 2009 și 2010 când piața electrocasnicelor pe care activează E Romania a fost puternic afectată de criza economică. În plus, conform declarațiilor privind impozitul pe profit, Societatea a înregistrat pierdere fiscală doar în anii de raportare 2009 și 2010.

Astfel, „ suntem de părere că E România nu poate fi considerată o companie care înregistrează pierderi în mod constant.”

**Referitor la Comparația marjei operaționale a E Romania cu marja brută a AB E Suedia**, petenta arată că așa cum a precizat în Punctul de vedere, consideră drept fundamental greșită comparația dintre marja la costuri operaționale de 2,50% stabilită de politica de prețuri de transfer pentru activitățile de producție de electrocasnice (produse finite) ale E Romania și marja brută la costuri (denumita „marja de adaos la cost ” în cadrul RIF) obținută de AB E Suedia.

În primul rând, comparația dintre o marjă operațională (în baza de costuri fiind incluse atât costul bunurilor vândute, cât și cheltuielile generale și de administrație) și o marjă brută la costuri (ce exclude cheltuielile generale și de administrație) este complet eronată.

În al doilea rând, marja de 2,50% stabilită de politica de prețuri de transfer este aferentă producției de electrocasnice mari a companiilor care desfășoară aceste activități în zona Europa, Estul Mijlociu și Africa, în timp ce marja brută calculată pentru AB E Suedia este aferentă tuturor activităților desfășurate de grup (producție și distribuție de electrocasnice mari, electrocasnice mici, produse profesionale, activități de cercetare și dezvoltare etc.) la nivel global.

În al treilea rând, marja la costuri operaționale de 2,50% este stabilită pentru a remunera activitățile de producție pentru producători cu funcții și riscuri limitate, iar marja calculată pentru AB E Suedia este cea a unui antreprenor cu funcții și riscuri depline.

În acest sens precizează că E Romania nu a reușit să identifice sursa valorilor costului bunurilor vândute utilizate pentru calculul marjei brute la costuri a AB E Suedia, menționate la pagina 5 a RIF, acest aspect fiind semnalat și în cadrul Punctului de vedere, fără a fi însă clarificat de inspecția fiscală la emiterea RIF.

Având în vedere argumentele anterior menționate, pe baza celor prezentate în RIF, consideră drept total eronată și nefundamentată afirmația potrivit căreia marja de adaos realizată de AB E Suedia (la nivel consolidat) este de 11-14 ori mai mare decât cea stabilită de politica de prețuri de transfer aplicabilă E România. În plus, această afirmație nu are nici un fel de relevanță în contextul determinării caracterului de preț al pieței în tranzacțiile analizate și nu ar trebui prezentată de inspecția fiscală ca un argument ce susține faptul că prețurile de transfer dintre E Romania și societățile din cadrul grupului E sunt susceptibile să nu respecte principiul valorii de piață.

Concluzia de mai sus este susținută și de Ghidul OECD care prevede la paragraful 3.25: *„Compararea tranzacțiilor controlate ale contribuabilului cu alte tranzacții controlate realizate în cadrul aceluiași grup sau în cadrul altui grup multinațional sunt irelevante aplicării principiului valorii de piață și prin urmare nu trebuie utilizate de către o administrație fiscală ca bază de ajustare a prețurilor de transfer sau de către un contribuabil pentru a sprijini politica sa de prețuri de transfer”*.

În legătură cu **Analiza comparativă a facturilor de vânzări de electrocasnice**, petenta invocă prevederile pct. 25, pct. 31, pct. 33 din Normele metodologice de aplicare ale art. 11 din Codul fiscal, arătând că Ghidul OECD privind prețurile de transfer menționează la pct. 2.16 *„Când se stabilește dacă tranzacțiile controlate și tranzacțiile necontrolate sunt comparabile, trebuie să se aibă în vedere efectul asupra prețului pe care îl au funcțiile de afaceri mai vaste, nu doar comparabilitatea produsului [...]”*

Așa cum a menționat și în Punctul de vedere, consideră drept fundamental greșită analiza de comparabilitate efectuată de inspecția fiscală din care rezultă că E România vinde produsele către terți la prețuri unitare cu cel puțin 25% mai

mari decât prețurile cu care aceleași produse sunt vândute către societățile afiliate.

Menționând în acest sens că, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, cât și cu recomandările furnizate în cadrul Ghidului OECD privind prețurile de transfer, în vederea efectuării unei analize de comparabilitate relevante, trebuie să se aibă în vedere, între altele, următoarele aspecte:

- Activitățile desfășurate și stadiile din lanțul de producție

Așa cum se precizează în dosarul prețurilor de transfer al E Romania pentru perioada 2008 - 2013, structura prin care își desfășoară activitatea E Romania este împărțită în divizia de producție (fabrica de la Satu Mare, în continuare „ROB”) și divizia de vânzări (punctul de lucru de la București, în continuare „ROD”). Astfel ROB produce aragazuri (inclusiv piese, accesorii și componente) pe baza de comandă, pe care le vinde către părțile afiliate - în principal E Home Products Corporation NV („BEE”) în perioada 2008 - 2012, și în principal E Appliances AB („EF”), începând cu anul 2013.

În cadrul activităților de distribuție, ROD achiziționează produse de la părți afiliate - în principal de la BEE, în perioada 2008 - 2012, și în principal de la EF, începând cu anul 2013, și vinde către terți o gamă largă produse de uz casnic a grupului E care poate cuprinde: aragazuri, frigider, combine frigorifice, mașini de spălat, cuptoare cu microunde, aspiratoare etc., mărci ale grupului E

Așa cum a fost descris în mod detaliat în dosarul prețurilor de transfer al E România pentru perioada 2008 - 2013, profilul funcțional și de risc al E România este fundamental diferit în ceea ce privește ROB și ROD.

În cazul în care E România distribuie în România produse similare celor pe care le-a fabricat și vândut către părți afiliate, tranzacțiile nu sunt și nu pot fi considerate a fi comparabile având în vedere și faptul că acestea nu se situează în același moment în lanțul creator de valoare și anume lanțul de producție și distribuție, profilul funcțional și de risc al E România în cadrul celor 2 tranzacții fiind unul fundamental diferit:

- în cadrul vânzării de produse fabricate de ROB, profilul funcțional și de risc al E România este cel al unui producător pe bază de comandă; iar

- în cadrul distribuției electrocasnicelor achiziționate de la grup către clienți terți, profilul funcțional și de risc al E România este cel al unui distribuitor cu funcții și riscuri limitate.

În ceea ce privește activitatea de producție, așa cum a fost descris și în cadrul documentației locale de prețuri de transfer, E Romania nu a desfășurat activități similare de producție în beneficiul unor entități neafiliate care să fie comparabile cu activitățile efectuate în cadrul tranzacțiilor intra-grup discutate ce au drept rezultat vânzarea de produse (de ex. aragazuri).

În ceea ce privește activitatea de distribuție, așa cum a fost descris și în cadrul documentației locale de prețuri de transfer, E Romania nu a achiziționat



de la societăți neafiliate produse comparabile în condiții comparabile cu cele din tranzacția analizată, care ulterior să fie vândute către clienți terți.

Astfel, întrucât E Romania se poziționează în stadii diferite ale lanțului creator de valoare pentru cele două tipuri de activități, efectuarea unei comparații între facturile emise de Societate către părți afiliate, deci în cadrul activității ROB, cu facturile emise de Societate către societăți neafiliate, deci în cadrul activității ROD, este fundamental eronată.

- Condiții de livrare/transport

În ceea ce privește condițiile de livrare/transport, în cadrul activității ROB, costurile de transport de la fabrica ROB până la un centru regional de distribuție (depozit) sau până la clienți terți externi sunt suportate de către BEE/EF.

În cadrul activității ROD, în cazul în care produsele sunt livrate din depozitul local (așa cum este cazul în ceea ce privește vânzările de aragazuri efectuate către Altex, Domo, Metro, Dedeman, Flanco – vânzări considerate de echipa de inspecție fiscală drept comparabile cu vânzările efectuate de Societate către părți afiliate în cadrul activității de producție a E România), costurile cu transportul reprezintă costuri operaționale suportate de către E România (fiind acoperite de marja de profitabilitate din distribuție).

Conform celor de mai sus, condițiile de livrare/transport diferă în mod evident în cadrul celor două tipuri de tranzacții cu bunuri desfășurate de E România în perioada supusă inspecției fiscale și în mod eronat comparate de echipa de inspecție fiscală, întrucât E Romania suportă costurile de transport aferente livrărilor către clienți terți de ex. Altex, Domo, Metro, Flanco, dar nu suportă costurile de transport aferente livrărilor către părți afiliate. Astfel, prețul final de vânzare către clienți terți care ar fi trebuit luat în considerare în vederea efectuării analizei de comparabilitate (în condițiile în care ceilalți termeni ar fi fost comparabili) nu este cel prevăzut în facturile inițiale, ci unul diminuat cu cheltuielile de transport aferente.

Astfel, având în vedere aspectele semnalate cu privire la diferențele de condiții de livrare/transport, consideră că efectuarea unei comparații între prețurile practicate de Societate cu părți afiliate (în cadrul activității ROB) cu prețurile practicate de Societate cu distribuitori terți (în cadrul activității ROD) pentru aceleași tipuri de produse, fără a lua în considerare cheltuielile de transport înregistrate de Societate în legătură cu distribuitorii terți pentru respectivele tranzacții este fundamental eronată.

- Condiții de plată

Cu privire la condițiile de plată, în cadrul activității ROB (inclusiv în cadrul tranzacțiilor analizate de echipa de inspecție fiscală în scopul efectuării analizei de comparabilitate), termenul de plată este în general de 45 de zile de la sfârșitul lunii în care a fost emisă factura.

În schimb, în cadrul tranzacțiilor cu distribuitori terți analizate de echipa de inspecție fiscală în scopul efectuării analizei de comparabilitate, termenul de plată este de 60 de zile de la data la care a fost emisă factura.

Conform celor de mai sus, condițiile de plată diferă în mod evident în cadrul celor două tipuri de tranzacții cu bunuri desfășurate de E Romania în perioada supusă inspecției fiscale și în mod eronat comparate de echipa de inspecție fiscală, întrucât E Romania încasează contravaloarea bunurilor livrate către clienți terți de ex. Altex, Domo, Metro, Flanco în 60 de zile de la data emiterii facturii. Astfel, prețul final de vânzare către clienți terți este unul ajustat cu impactul diferențelor de condiții de plată.

Astfel, având în vedere aspectele semnalate cu privire la diferențele de condiții de plată, consideră că efectuarea unei comparații între prețurile practicate de Societate cu părți afiliate (în cadrul activității ROB) cu prețurile practicate de Societate cu distribuitori terți (în cadrul activității ROD) pentru aceleași tipuri de produse, fără a lua în considerare impactul diferitelor condiții de plată înregistrate de Societate în legătură cu distribuitorii terți pentru respectivele tranzacții este fundamental eronată.

- Cantitate

Cu privire la cantitatea de bunuri vândute, petenta arată că, în perioada inspecției fiscale, cantitatea de bunuri vândute de petentă către părți afiliate (în cadrul activității ROB) a fost mai ridicată decât cantitatea acelorași bunuri vândute de petentă către distribuitori terți (în cadrul activității ROD) în perioade comparabile, așa cum reiese și din analiza de comparabilitate efectuată de inspecția fiscală (de ex. factura nr. ....../29.09.2008 emisă de petentă către BEE, din care a fost selectat spre analiză prețul produsului *Mașina de gătit cu gaz*, în cantitate de 682 de bucăți, în comparație cu factura nr. ....../6.10.2008 emisă de Societate către A România din care a fost selectat spre analiza prețul produsului *Mașina de gătit cu gaz*, în cantitate de 200 de bucăți).

Menționând în acest sens că, în ciuda faptului că inspecția fiscală efectuează o analiza comparativă a prețurilor unitare ale produselor, inspecția fiscală nu are în vedere impactul asupra prețurilor pe care îl au diferențele de cantități tranzacționate (în condiții normale de piață prețurile unitare aferente unor comenzi de cantități ridicate de produse sunt în general mai mici decât prețurile unitare aferente unor comenzi de cantități mai scăzute).

Astfel, având în vedere aspectele semnalate cu privire la diferențele de cantitate, petenta consideră că efectuarea unei comparații între prețurile practicate de E România cu părți afiliate (în cadrul activității ROB) cu prețurile practicate de E România cu societăți neafiliate (în cadrul activității ROD) pentru aceleași tipuri de produse, fără a lua în considerare impactul diferențelor de cantități tranzacționate de E România cu distribuitori terți și respectiv cu părțile afiliate pentru respectivele tranzacții este fundamental eronată.

- Reduceri/rabaturi

Petenta arată că, în cadrul activității de distribuție de electrocasnice (ROD), E Romania a acordat bonusuri clienților terți pe toată perioada supusă inspecției fiscale.

În schimb, în cadrul activității de producție (ROB), E Romania nu a acordat astfel de bonusuri sau reduceri părților afiliate, în perioada supusă inspecției fiscale.

Prezintă mai jos, în scop de exemplificare, modalitatea de acordare a bonusurilor de către E Romania către un client terț (și anume Altex Romania), într-unul din anii supuși inspecției fiscale (și anume 2008), având în vedere faptul că una din tranzacțiile de vânzare de aragazuri efectuate de petentă cu respectivul client în respectiva perioadă a fost considerată de inspecția fiscală drept comparabilă cu una din tranzacțiile de vânzare de aragazuri efectuate de petentă cu părți afiliate în aceeași perioadă.

Astfel, în anul 2008, au fost aplicate, între altele, următoarele tipuri de bonusuri/discounturi de către E Romania în beneficiul AL Romania:

- Bonus lunar ( 3%), bonus trimestrial (3%) sau bonus anual (de ex. 2,5%) în funcție de anumite valori ale vânzărilor ( praguri de bonusare atinse);
- Bonus pentru suport logistic (1%) pentru descărcarea în timp util a camioanelor de către distribuitorul terț;
- Discounturi de bază, diferențiate în funcție de marca produselor (discount de 5% pentru produsele Zanussi, 7% pentru produsele E și 10% pentru produsele AEG);
- Discounturi de calitate pentru îndeplinirea anumitor condiții: de ex. 8% discount de volum pentru vânzări minime de 15,5 mii Euro și alte discounturi în funcție de implementarea gamelor noi de produse cumulate în procent de 9% etc.;
- Bonus pentru plata în avans în valoare de 0,8% din suma plătită în avans.

În fiecare an din perioada supusă inspecției fiscale, E Romania a acordat bonusuri/discounturi similare celor menționate anterior și celorlalți distribuitori terți (de ex. Domo, Metro, Dedeman, Flanco).

De exemplu, în 2010, au fost aplicate, între altele, următoarele tipuri de bonusuri/discounturi de către E Romania în beneficiul Domo Retail SA:

- Bonus lunar (3,25%), bonus trimestrial (3%) sau bonus anual (de ex. 4,5%) în funcție de anumite valori ale vânzărilor (praguri de bonusare atinse);
- Discounturi pe factură, diferențiate în funcție de marca produselor (discount de 5% pentru produsele Zanussi, 7% pentru produsele E și 10% pentru produsele AEG);
- Discounturi de calitate pentru îndeplinirea anumitor condiții, cumulate în procent de 16% etc.

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră că, în momentul efectuării comparației între prețul practicat de E Romania cu BEE și respectiv

prețul practicat de E Romania cu AL Romania în anul 2008 (de ex. comparația efectuată de inspecția fiscală între factura nr. ..../29.04.2008 și respectiv factura nr. ....../30.04.2008 cu privire la prețul produselor Aragaz Zanussi ZCG ..... și Aragaz Zanussi .....), pe lângă verificarea respectării celorlalți termeni de comparabilitate (sau efectuarea de ajustări relevante dacă este cazul), inspecția fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere și bonusurile acordate de E Romania către AL Romania în perioada respectivă, în legătură cu vânzările care se referă inclusiv la tranzacțiile aferente celor două facturi comparate. Astfel, prețul final de vânzare către clienți terți este unul ajustat de valoarea bonusurilor aferente acordate.

Astfel, întrucât în perioada supusă inspecției fiscale, E România a acordat bonusuri clienților terți și nu a acordat astfel de bonusuri/reduceri similare părților afiliate, efectuarea unei comparații între prețurile practicate de petentă cu părți afiliate (în cadrul activității ROB), cu prețurile practicate de petentă cu distribuitori terți (în cadrul activității ROD) pentru aceleași tipuri de produse, fără a lua în considerare bonusurile acordate către clienții terți în legătură cu respectivele tranzacții este fundamental eronată.

Astfel, argumentele prezentate mai sus cu privire la comparabilitatea activităților desfășurate, condițiile de transport/de plată, cantitatea vândută, reducerile acordate arată în mod evident că vânzarea de aragazuri către părți afiliate se desfășoară în condiții comerciale fundamental diferite față de electrocasnice către clienți terți.

În plus față de cele de mai sus, petenta consideră că estimarea făcută de inspecția fiscală are la bază un număr limitat de facturi care nu reprezintă un eșantion reprezentativ pentru a stabili diferența dintre prețurile unitare aferente celor 2 tipuri de tranzacții, vânzarea de aragazuri către afiliați și distribuția de aragazuri către terți. Afirmația inspecției fiscale cu privire la diferențele de prețuri este una generală, fără a fi bazată pe o analiza riguroasă, ci doar pe baza unor facturi.

Astfel, având în vedere argumentele de mai sus, petenta consideră că efectuarea unei comparații între prețurile practicate de E Romania cu părți afiliate (în cadrul activității ROB) cu prețurile practicate de E Romania cu distribuitori terți (în cadrul activității ROD) pentru aceleași tipuri de produse, fără a lua în considerare impactul diferențelor de condiții comerciale pentru respectivele tranzacții este fundamental eronată și nu este de natură a determina dacă prețurile aplicate în tranzacțiile cu părți afiliate sunt sau nu la nivel de piață. Comparația inspecției fiscale este contrară Codului Fiscal și normelor aferente precum și principiilor enunțate în Ghidul OECD privind prețurile de transfer, care prevăd criterii stricte de aplicare a metodei comparării prețurilor, care în mod flagrant nu sunt respectate de inspecția fiscală.

Referitor la **Funcții îndeplinite și riscuri asumate de E Romania**, petenta reiterează faptul că E România produce aragazuri pe baza comenzilor

primite, produsele fiind expediate către cumpărători imediat după încheierea procesului de fabricație. Astfel, E România nu îndeplinește funcții în ceea ce privește stocurile de produse finite, iar riscul ca produsele să devină uzate moral cât timp sunt în proprietatea E România nu există în practică.

În plus, afirmația potrivit căreia E România suportă riscul valutar în cadrul activității de producție de electrocasnice este complet eronată. Așa cum a menționat în documentația locală de prețuri de transfer și după cum se poate observa și din facturile utilizate chiar de inspecția fiscală în analiza comparativă efectuată, E România nu este expusă riscului valutar aferent tranzacțiilor de vânzare de produse finite, prețurile acestora fiind stabilite în lei.

**Ajustarea marjei la costuri operaționale din producție cu valoarea costurilor de restructurare cu plățile compensatorii și valoarea cheltuielilor de depreciere adiționale**, nu este justificată și fundamentată în opinia petentei, aceasta arătând că nu este de acord cu abordarea inspecției fiscale și consideră justificate și fundamentate ajustările efectuate asupra marjei la costuri operaționale cu valoarea costurilor de restructurare cu plățile compensatorii și respectiv cu valoarea cheltuielilor de depreciere adiționale rezultate din reevaluările activelor imobilizate, așa cum s-a menționat și în cadrul documentației locale de prețuri de transfer, în nota explicativă înregistrată de E România sub nr. .... /04.06.2015 și înregistrată la AJFP Maramureș sub nr. .... /08.06.2015 („Nota explicativa”) (Anexa 3 la document) și în Punctul de vedere, astfel:

- Costuri de restructurare cu plățile compensatorii

Având în vedere situația economică din perioada 2008 - 2013, care a determinat scăderea pieței electrocasnicelor (în special în Europa și inclusiv în România, așa cum a arătat în documentația locală de prețuri de transfer), E România a luat măsuri de restructurare și a disponibilizat pe parcursul perioadei analizate 620 de angajați pentru care, conform contractului colectiv de muncă, au fost plătite plăți compensatorii. Majoritatea angajaților disponibilizați au fost din cadrul divizei de producție de la Sat 3, care a fost nevoită să diminueze capacitatea de producție și să treacă printr-un proces de re tehnologizare pentru a crește eficiența.

Ținând cont de situația economică, E România a hotărât inițierea procesului de restructurare și disponibilizare angajaților având în vedere următoarele motive:

- scăderea veniturilor comparativ cu planificările estimate;
- scăderea numărului de comenzi față de cel bugetat;
- necesitatea adoptării unor măsuri urgente la nivelul E România care să asigure reducerea cheltuielilor și încadrarea în nivelul veniturilor estimate a fi încasate;

- reducerea riscului sistării întregii activități a Societății în cazul în care s-ar fi creat un blocaj financiar generat de imposibilitatea achitării obligațiilor de către E România, inclusiv a drepturilor salariale.

În plus, pentru a limita numărul disponibilizărilor, E România a întrerupt activitatea fabricii pe durate mai mari de o zi (de ex. în perioada ianuarie-aprilie 2009).

Analizând rezultatul operațional al diviziei de producție (ROB) în perioada 2009 - 2013, se observă în mod clar efectul benefic al procesului de restructurare, justificând utilitatea acestui proces pe termen mediu-lung.

Așa cum a menționat anterior, piața electrocasnicelor din Europa, inclusiv România, a înregistrat o scădere în perioada 2008 - 2013, în timp ce alte piețe precum cele din Asia sau America Latină au înregistrat creșteri, astfel încât, per total volumul vânzărilor în cadrul grupului E a crescut în perioada analizată. În ceea ce privește piața locală de electrocasnice, aceasta a scăzut în mod semnificativ începând cu anul 2008. Astfel, volumul comenzilor E România, care produce pentru piața din Europa, inclusiv România, s-a redus în mod semnificativ.

Petenta prezintă metodologia de stabilire a remunerației pentru produsele vândute de E România către părți afiliate în perioada 2008-2013, precizând referitor la costurile aferente producției, ca acestea sunt incluse în baza de costuri la care se aplica marja de 2,50%, însă, rezultatele financiare, costurile de garanție, cheltuielile de restructurare și/sau orice alte cheltuieli extraordinare care nu sunt aferente unor activități normale de producție, nu sunt incluse în baza de costuri la care se aplica marja de 2,50%, ci sunt suportate de E România. Astfel, E România nu exclude din prețul de vânzare al produselor sale anumite elemente de cost; așa cum în mod eronat pretinde EIF în RIF, procesul de formare al preturilor de transfer fiind unul „de jos în sus”, în care E România include în prețul de vânzare al electrocasnicelor fabricate toate costurile de producție relevante și aferente producției.

Acest model, în care costurile de restructurare sunt suportate de entitățile locale de producție (inclusiv de E România), este aplicabil la nivelul întregului grup E. Entitățile de producție sunt remunerate pentru activitățile aferente și obțin o marjă de profitabilitate corespunzătoare funcțiilor îndeplinite și riscurilor asumate.

BEE, respectiv EF sunt responsabile de coordonarea activităților europene și suportă sau administrează majoritatea riscurilor de piață, cu toate acestea, nu toate riscurile aferente activităților de producție și distribuție sunt sub controlul BEE/EF.

Diviziile de producție sunt cele care suportă riscul de restructurare rezultat în urma reducerii capacității de producție a acestora sau care duce în ultima instanță la închiderea fabricii. De asemenea, diviziile de producție răspund de

producția eficientă și prin urmare de gestionarea bugetului aferent costurilor de producție raportat la diferențele efective înregistrate în cadrul fabricilor.

În plus, diviziile de producție sunt răspunzătoare de negocierea obligațiilor salariale, inclusiv a plăților compensatorii cu sindicatele iar BEE/EF nu au niciun control asupra acestor obligații compensatorii și prin urmare nu ar trebui să suporte riscul legat de aceste costuri. Acest aspect reiese și din procesul de restructurare urmat de E România, în care deciziile privind disponibilizările colective sunt discutate de conducerea locală în primul rând cu sindicatul angajaților (Sindicatul .....Satu Mare).

De asemenea, această abordare reflectă faptul că o societate independentă care ar fi în situația BEE/EF, dacă ar angaja E România ca și producător independent cu funcții și riscuri limitate, în circumstanțe comparabile nu ar fi dispusă să suporte astfel de costuri de restructurare ale producătorului. Similar, dacă E România ar fi în situația unui antreprenor care ar angaja un producător terț, nu ar accepta în condiții de piață să acopere costuri care țin de gestionarea internă a activității producătorului, cum sunt și costurile de restructurare (plăți compensatorii) pentru a asigura capacitatea optimă la nivelul producătorului.

De altfel, la nivelul grupului E s-a efectuat o analiză a unor contracte de producție încheiate între societăți neafiliate, care susțin aceste argumente și anume că o societate independentă nu este remunerată pentru costurile cu plățile compensatorii.

Costul cu plățile compensatorii nu este un cost atribuibil nici direct, nici indirect, producției obținute de E România; se poate spune că este un cost de regie generală, care nu participă sub nicio formă la obținerea bunului, ci măsoară mai degrabă eficiența/ineficiența activității de producție, motiv pentru care consideră că nu trebuie luat în calculul indicatorului de profit aferent activității de producție pe comandă.

În plus, perioadele de recesiune pot genera situații care afectează rezultatele unei companii și care nu se întâlnesc în condiții obișnuite. Astfel, se pot înregistra costuri care nu au nicio legătură cu prețurile stabilite intra-grup. De exemplu, o scădere semnificativă a vânzărilor care nu este corelată cu o diminuare a cheltuielilor fixe poate fi considerată o ineficiență înregistrată la nivel local și astfel nu ar fi rambursată de o parte afiliată sau de un terț.

În acest sens, petenta arată că vânzările E România din activitatea de producție au scăzut semnificativ în perioada 2009 - 2010 comparativ cu anul 2008 și în perioada 2012 - 2013 comparativ cu anul 2011, urmând astfel tendința pieței electrocasnicelor (segmentul aparatelor de gătit mari, aparatelor de refrigerare, aparatelor pentru spălat și aspiratoarelor) din Europa și România, care a traversat o perioadă accentuată de recesiune, așa cum am detaliat în dosarul prețurilor de transfer.

Având în vedere caracterul extraordinar din perspectiva prețurilor de transfer al procesului de restructurare și metodologia de formare a prețurilor de transfer, pentru a determina marja la costuri operaționale care să reflecte profitabilitatea obținută de E România din activitatea de producție, a fost necesară ajustarea profitului și a costurilor operaționale cu valoarea costurilor de restructurare suportate de ROB.

E România consideră justificate și fundamentate ajustările efectuate asupra marjei la costuri operaționale cu valoarea costurilor de restructurare cu plățile compensatorii și solicită să fie utilizată marja la costuri operaționale ajustată, astfel cum a fost determinată în Anexa 13 a documentație locale de prețuri de transfer, atunci când se verifica respectarea principiului valorii de piață prin raportarea la intervalul intercuartilar determinat pentru companiile comparabile selectate.

- Cheltuieli de depreciere adiționale rezultate din reevaluările activelor imobilizate

În ceea ce privește cheltuielile de depreciere adiționale, inspecția fiscală menționează: „Referitor la caracterul extraordinar al costurilor cu deprecierea adițională rezultată din reevaluarea activelor imobilizate, echipa de inspecție fiscală consideră că atâta timp cât ele sunt prevăzute de normele contabile, de standardele internaționale de raportare financiară, ele nu pot avea un caracter extraordinar; În conformitate cu prevederile Ordinului 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cheltuielile de natura celor cu amortizările sunt cheltuieli de exploatare (operaționale), ele nefiind în nici un caz cheltuieli extraordinare, acestea din urma fiind cheltuieli rezultate ca urmare a unor calamități sau alte evenimente extraordinare;”.

În ceea ce privește ajustările de depreciere, așa cum s-a menționat în cadrul documentației locale de prețuri de transfer, a Notei explicative și a Punctului de vedere, E Romania a înregistrat în perioada 2009 - 2013 în cadrul diviziei de producție (ROB), anumite cheltuieli de depreciere adiționale rezultate din reevaluarea activelor imobilizate. Similar cheltuielilor aferente procesului de restructurare, acestea reprezintă costuri cu caracter extraordinar din perspectiva prețurilor de transfer care ar trebui eliminate la calculul indicatorul nivelului de profit pentru a asigura comparabilitate.

E Romania a efectuat reevaluări ale întregului patrimoniu de active imobilizate la data de 31.12.2009 și 31.12.2011, în urma cărora au rezultat cheltuieli de depreciere adiționale. Deoarece ultima reevaluare care să includă și echipamentele avusese loc la data de 31.12.2003, valoarea acestor cheltuieli de depreciere adiționale este în principal aferentă echipamentelor. Rezultatul reevaluării a fost înregistrat la 31.12.2009, însă impactul asupra valorii amortizării este inclus în perioada următoare.



Conform prevederilor contabile în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale (OMFP nr. 1752/2005, respectiv nr. 3055/2009) - „Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului” și „Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piață”, petenta E Romania a procedat la reevaluarea activelor sale corporale.

Conform raportului de reevaluare înțelege că scopul raportului este acela de a evalua imobilizările corporale aflate în patrimoniul unei unități la data de 31 decembrie în conformitate cu Standardele Internaționale de Evaluare și cu reglementările Standardelor Internaționale de Raportare Financiare.

Astfel, evaluarea se face la:

- Valoarea de piață care reprezintă suma estimată pentru care un activ poate fi schimbat la data evaluării, între un cumpărător decis și un vânzător hotărât, într-o tranzacție cu preț determinat obiectiv, după o activitate de marketing corespunzătoare, în care părțile implicate au acționat în cunoștință de cauză, prudent și fără constrângere.
- Costul de înlocuire net (când nu există o piață activă): costul curent necesar pentru înlocuirea unui activ cu activul său modern echivalent din care se scade deteriorarea fizică și toate formele relevante ale deprecierei și optimizării.

Acestea sunt metodele prin care s-a făcut evaluarea activelor E România în anii 2009 - 2013. Aceste metode sunt menționate (prin definițiile aplicabile metodelor folosite) pentru a se înțelege faptul că prin reevaluare se realizează evaluarea din perspectiva prețului de piață a bunului în starea în care este el la data de 31 decembrie a anului în care s-au realizat reevaluările (cu calitățile și defectele tehnice ale acestuia); cu alte cuvinte prin evaluare se stabilește doar valoarea potențială a acestora și nu se realizează o îmbunătățire tehnică a lor.

Din perspectiva fiscală se disting două momente importante: perioada de dinainte de mai 2009 și perioada de după mai 2009.

Până în mai 2009, surplusul din reevaluarea mijloacelor fixe era dedus la calculul impozitului pe profit prin amortizarea fiscală; începând cu mai 2009, ca urmare a prevederilor OUG 34/2009, surplusul din reevaluare este permis la deducere (prin intermediul amortizării fiscale) concomitent cu taxarea rezervei. Cu alte cuvinte, până în mai 2009 surplusul din reevaluarea mijloacelor fixe era permis la deducere (prin intermediul amortizării fiscale) din veniturile realizate de societate, iar începând cu mai 2009, surplusului din reevaluare i se acordă deducerea fiscală în măsură în care acesta era taxat.

Data fiind abordarea diferită a acestuia în cele două perioade menționate (anterior mai 2009 și ulterior mai 2009) rezultă abordări diferite din perspectiva

analizei rezultatelor operaționale: astfel anterior anului 2009, surplusul din reevaluare a fost dedus din rezultatele operaționale, iar începând cu mai 2009, când surplusul din reevaluare avea contrapartidă într-un venit impozabil, altul decât veniturile realizate de companie, acesta, adică surplusul, a fost eliminat din totalul costurilor operaționale.

În cazul companiilor comparabile selectate care desfășoară activități similare de producție, nu au fost disponibile informații privind metodele de determinare a amortizării. Cu toate acestea, reglementările legislației fiscale din România nu se regăsesc în general în legislația altor țări din Europa, în majoritatea acestora, amortizarea fiind determinată pe baza costurilor istorice.

E România consideră justificate și fundamentate ajustările efectuate asupra marjei la costuri operaționale cu valoarea cheltuielilor de depreciere adiționale rezultate din reevaluările activelor imobilizate și solicită să fie utilizată marja la costuri operaționale ajustată, astfel cum a fost determinată în Anexa 13 a documentației locale de prețuri de transfer, atunci când se verifica respectarea principiului valorii de piață prin raportarea la intervalul intercuartilar determinat pentru companiile comparabile selectate.

În plus, având în vedere argumentele de la punctele anterioare și faptul că în cazul companiilor comparabile selectate care desfășoară activități similare de producție, nu am identificat informații publice conform cărora rezultatul operațional al acestora ar fi fost influențat de elemente extraordinare de venit sau cheltuială, așa cum a fost cazul E România în perioada 2009 - 2013, nu a fost necesară efectuarea de ajustări în cazul indicatorilor de profitabilitate calculați pentru societățile identificate ca și comparabile, în schimb pentru a asigura comparabilitatea a fost nevoie de ajustarea marjei operaționale a E România.

De altfel, în conformitate cu Ghidul OECD privind prețurile de transfer, punctul 2.75 *„Un alt aspect important al comparabilității este consistența în măsurare. Indicatorii de profit net trebuie determinați în mod consistent între întreprindere asociată și întreprinderea independentă. În plus, pot exista diferențe în tratamentul întreprinderilor în ceea ce privește cheltuielile operaționale și cheltuielile non-operaționale care afectează rezultatul net, precum deprecierea și rezervele sau provizioanele, de care ar trebui să se țină cont pentru a obține o comparabilitate de încredere”*.

Astfel, având în vedere cheltuielile înregistrate de E România cu costurile de restructurare cu plățile compensatorii și cu deprecierea adițională rezultată din reevaluările activelor imobilizate, și faptul că, din informațiile disponibile public la momentul analizei nu a rezultat că vreo companie comparabilă selectată a înregistrat astfel de cheltuieli în perioada analizată, pentru a crește gradul de comparabilitate în conformitate cu Ghidul OECD au fost efectuate ajustări doar asupra indicatorului de profit al E România.

În ceea ce privește precizarea inspecției fiscale că E România a majorat în mod artificial marja la costuri operaționale doar în anii în care aceasta nu se încadra în intervalul intercuartilar de marje la costuri operaționale determinat pentru companiile comparabile selectate, menționează că aceste ajustări au fost efectuate în perioada 2009 - 2013 deoarece procesul de restructurare a început în anul 2009, iar reevaluarea tuturor activelor a avut loc la 31.12.2009 și respectiv 31.12.2011.

Astfel, afirmația inspecției fiscale conform căreia profitabilitatea E Romania a fost majorată în mod artificial doar în anii în care marja la costuri operaționale aferentă producției nu se încadra în intervalul intercuartilar este eronată și rău intenționată, în anul 2008 nu au existat costuri cu restructurarea sau cu deprecierea adițională.

Având în vedere cele de mai sus, E România consideră justificate și fundamentate ajustările efectuate asupra marjei la costuri operaționale cu valoarea costurilor de restructurare cu plățile compensatorii și respectiv valoarea cheltuielilor de depreciere adiționale rezultate din reevaluările activelor imobilizate. E România solicită să fie utilizată marja la costuri operaționale ajustată, astfel cum a fost determinată în Anexa 13 a documentației locale de prețuri de transfer, atunci când se verifica respectarea principiului valorii de piață prin raportarea la intervalul intercuartilar determinat pentru companiile comparabile selectate. În acest sens, E România face referire la precizarea Ghidului OECD privind prețurile de transfer conform căreia „*Administrațiile fiscale nu ar trebui să asume în mod automat că întreprinderile asociate urmăresc să-și manipuleze profiturile.*”

Referitor la **Ajustarea veniturilor din activitatea de producție a E România**, petenta prezintă sintetic constatările inspecției fiscale, care, utilizând marja la costuri operaționale neajustate, a ajuns la concluzia că se impune ca veniturile realizate de E România din activitatea de producție să fie ajustate la valoarea medianei marjei la costuri operaționale determinată pentru companiile ce desfășoară activități similare de producție.

- Ajustare anuală

Petenta nu este de acord cu ajustarea veniturilor realizate de E România din activitatea de producție la valoarea medianei marjei la costuri operaționale determinată pentru companiile ce desfășoară activități similare de producție, pentru fiecare an în parte.

Așa cum a menționat în documentația locală de prețuri de transfer, marja la costurile operaționale obținută de companiile comparabile identificate ce desfășoară activități similare de producție cu cele desfășurate de E România în cadrul tranzacției de producție pe bază de comandă variază între cuartila inferioară de 1,41% și cuartila superioară de 5,65%, cu o mediană de 3,43%, determinate în baza metodei panelului de date pentru anii 2008-2013.

Astfel, în cadrul activităților de producție ale E România, media ponderată a marjelor la costuri operaționale realizate de E România de 1,99% în perioada 2008 - 2013 se încadrează în intervalul intercuartilar de marje realizate de companiile comparabile identificate determinat în baza metodei panelului de date pentru anii 2008 - 2013.

De asemenea marja la costuri standard de 2,5% se încadrează în intervalul intercuartilar de marje realizate de companiile comparabile identificate determinat în baza metodei panelului de date pentru anii 2008 – 2013.

Petenta menționează că deviațiile dintre rezultatele actuale înregistrate de E România din activitatea de producție pe bază de comandă și marja operațională țintă de 2,5% derivă din modalitatea de stabilire a prețului la nivel ex-ante. Aceasta metoda de stabilire a prețurilor este conformă cu prevederile Ghidului OECD privind prețurile de transfer. Astfel, în perioada supusă inspecției, a fost implementat un mecanism de ajustare a prețurilor, bazat pe ajustări viitoare, nu pe ajustări retrospective de final de an.

În perioada analizată, ajustările retrospective nu au fost în general posibile/au fost dificil de implementat în practica.

Astfel, întrucât ajustările prețurilor de transfer s-au înregistrat în anumite perioade cu întârziere, consideră că în vederea analizării datelor din perioada analizată comparația este mai relevantă la nivelul mediei rezultatelor înregistrate de E România din activitățile de producție pe bază de comandă, situată în intervalul determinat pe baza panelului de date pentru comparabile pe întreaga perioada analizată.

În acest sens menționează că abordarea susținută de E România mai sus este în conformitate cu prevederile Ghidului OECD care menționează faptul că fluctuațiile care pot apărea în condițiile economice, precum și etapele ciclului de viață al produselor și al afacerii pot influența rezultatele obținute în urma analizei de comparabilitate și prin urmare este recomandat ca analizele privind prețurile de transfer în perioade de timp ce cumulează mai mulți ani.

- Ajustare la valoarea mediană a intervalului intercuartilar

Așa cum a menționat mai sus, inspecția fiscală a efectuat ajustarea venitului obținut de E Romania din activități de producție, în conformitate cu prevederile art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, emis de președintele ANAF:

*„Art. 2 - (1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente. Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împartită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare. În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește*

*valoarea mediana ca fiind prețul de transfer la preț de piața Valoarea mediana reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare. Dacă nu se poate identifica valoarea mediana, se face media aritmetica a celor doua valori de mijloc ale intervalului de comparare.”*

Petenta arată că nu este de acord cu această modalitate de ajustare a veniturilor la valoarea medianei, întrucât această abordare nu este în concordanță cu prevederile Codului fiscal și nici cu recomandările Ghidului OECD privind prețurile de transfer.

Astfel, conform art. 1 alin. (1) din Codul fiscal, Ministerul Finanțelor Publice este autorizat să elaboreze „norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod”, însă, în conformitate și fără a depăși cadrul legal stabilit de Codul fiscal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii. Având în vedere acest aspect, atrage atenția că în ceea ce privește determinarea prețului pieței, art. 11 alin. (2) din Codul fiscal menționează: „*In cadrul unei tranzacții între persoane romane și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane romane 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 al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.*”

Astfel, Codul fiscal, act normativ cu rang de „lege” și cu putere juridică superioară actelor normative cu rang de „ordin” stipulează faptul că ajustarea veniturilor se face doar pentru a reflecta prețul de piață, fără a menționa că această ajustare trebuie făcută la valoarea medianei intervalului determinat pentru companii comparabile independente, sau că valoarea medianei reprezintă prețul de piață.

În aceste condiții, consideră că orice ajustare a veniturilor sau a cheltuielilor care va determina încadrarea prețului de transfer sau a profitabilității unei companii în intervalul intercuartilar (inclusiv la valoarea cuartilei inferioare) reprezintă o ajustare care reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, concluzionând că abordarea autorităților fiscale de a ajusta veniturile la valoarea medianei duce la supra-impozitare, care este în contradicție cu prevederile Codului fiscal și ale Ghidului OECD privind prețurile de transfer, anterior menționate.

Pe cale de consecință și față de argumentele expuse mai sus, petenta solicită organului competent să soluționeze contestația urmând ca prin decizia ce se va pronunța:

- Să admită argumentația și, în consecință, să considere netemeinică stabilirea de obligații fiscale principale privind impozit pe profit și obligații fiscale accesorii aferente veniturilor suplimentare stabilite în legătură cu activitatea de producție în perioada 2009 - 2013;
- Să dispună anularea RIF și a Deciziei de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de impozit pe profit și obligații

fiscale accesorii aferente veniturilor suplimentare stabilite în legătură cu activitatea de producție în perioada 2009 - 2013.

**B. Diferențe privind stocarea sau destocarea producției realizate,** petenta prezintă constatările echipei de inspecție fiscală, în motivarea contestației depunând fotocopia plângerii înregistrate la Judecătoria Satu Mare în .08.2015, împotriva Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ..... nr. ....

E România consideră abordarea și concluziile autorităților fiscale eronate și nefondate și nu este de acord cu veniturile și consecințele fiscale stabilite de inspecția fiscală. În acest sens, arată că E România a determinat corect rezultatul fiscal. În susținerea argumentelor de mai jos, invocând Anexa nr. 2 la Plângerea împotriva Procesului Verbal (Anexa 4 la contestația formulată), în motivarea contestației analizând în detaliu ( filele 27-30) corelațiile dintre contul 711 și conturile de stocuri (331, 345, 346, 348) și prezentând opinia sa asupra algoritmului de verificare a contului 711.

Invocând dispozițiile legale conținute de pct. 44 din Normele metodologice la Codul fiscal, art. 6 alin. 1 din Legea nr. 82/1991, arată că cerințele privind documentele justificative contabile sunt incluse în Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar-contabile aplicabil începând cu 01.01.2009 (denumit în continuare „Ordinul 3512/2008”). Anexa 2 la Ordinul 3512/2008 „*Norme specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile*” include cerințele în legătură cu informațiile ce trebuie incluse în „nota contabilă” care este prevăzută ca document justificativ pentru anumite tranzacții.

În situația de față, nota internă în baza căreia s-au efectuat înregistrările contabile cu privire la diferența de preț standard (xxxxxxx = xxxxxxx+ xxxxxxxxxxxx respectiv xxxxxxx = xxxxxxx - xxxxxxx) îndeplinește condițiile menționate în cuprinsul Ordinului 3512/2008, adică este un document justificativ.

Alocarea diferenței de preț pe cont de cheltuială, cu semn minus, s-a calculat prin sistemul informatic de prelucrare a datelor și în baza unei/unor note contabile care de asemenea îndeplinesc calitatea de document justificativ. La baza notei contabile a stat fișierul excel comunicat de responsabilul IT, anexat notei.

Consideră astfel că atât documentul în baza căruia s-a făcut înregistrarea sumei de xxxxxxlei în contul de diferență de preț, cât și cel în baza căruia s-a făcut alocarea acestei sume într-un cont de cheltuială, cu semn minus, sunt documente justificative, întocmite în conformitate cu prevederile Ordinului 3512/2008.

În plus, inspecția fiscală menționează în RIF că notele prezentate nu îndeplinesc prevederile art. 155 din Codul fiscal. Dorim să evidențiem că art. 155 din Codul fiscal se referă la cerințele privind facturarea, ori a concluziona că

orice document care nu îndeplinește aceste condiții nu este document justificativ reprezintă o constatare complet eronată, întrucât legea permite utilizarea și a altor documente justificative în afara de factură.

Petenta solicită organului competent să soluționeze contestația:

- Să admită argumentația și, în consecință, să considere netemeinică stabilirea de obligații fiscale principale privind impozitul pe profit și obligații fiscale accesorii aferente ca urmarea a stabilirii, de către echipa de inspecție fiscală , a unui venit suplimentar în sumă de xxxxxx lei la calculul de impozit pe profit aferent anului 2009 și respectiv în suma de xxxxxx lei la calculul de impozit pe profit aferent anului 2012;
- Să dispună anularea RIF și a Deciziei de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de impozit pe profit și obligații fiscale accesorii aferente acestor venituri suplimentare.

**C. Cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF**, în urma inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a considerat nedeductibile la calculul de impozit pe profit cheltuielile înregistrate de Societate în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF (SC MNI SRL si SC KG SRL), astfel:

- cheltuieli de xxxxxxlei în 2009;
- cheltuieli de xxxxxxlei în 2011.

În opinia petentei, abordarea și concluziile autorităților fiscale sunt total eronate și nefondate, luând în considerare următoarele aspecte:

- i. Toate operațiunile de prestări servicii de la cei doi furnizori au la bază operațiuni reale
- ii. Buna credință a societății și imposibilitatea invocării opozabilității unor ordine ale Președintelui ANAF, nepublicate în Monitorul Oficial al României.

În ceea ce privește ordinele președintelui ANAF prin care au fost declarați ca inactivi fiscal societățile menționate în RIF, acestea nu au fost publicate nicicând în MO, Partea I, și astfel nu au fost aduse la cunoștința publică pentru a putea fi invocată opozabilitatea lor.

Petenta atrage atenția că procedura de declarare a contribuabililor ca inactivi fiscali, în perioada ianuarie 2008 - ianuarie 2011 (perioada în care Societatea a beneficiat de serviciile în construcții - montaj prestate de SC MNI SRL și SC KG SRL) era aprobată prin intermediul a două acte normative:

- O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, procedură ce se iniția de echipa de inspecție fiscală și care se finaliza obligatoriu prin publicarea în MO, Partea I, a câte unui ordin al președintelui ANAF, și

- O.P.A.N.A.F. nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, procedură ce se inițiază de organele fiscale de administrare și care nu se finalizează obligatoriu prin publicarea în MO, Partea I, a câte unui ordin al președintelui ANAF.

E România consideră că aducerea la cunoștința publică a stării de inactivitate fiscală a societăților comerciale se face obligatoriu prin intermediul Monitorului Oficial al României, Partea I așa cum prevede și art.5, alin.(6) din Codul fiscal, respectiv art. 11 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, cu modificările și completările ulterioare, acte normative cu rang de „lege” și cu putere juridică superioară celor cu rang de „ordin”, (cu referire aici la O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la O.P.A.N.A.F. nr.819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare). Conform celor două ordine (O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 și nr.819/2008) aducerea la cunoștința publică se mai putea realiza și printr-un canal de informare publică complementar Monitorului Oficial al României, Partea I și anume prin „pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice, secțiunea Informații contribuabili” sau „pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici”.

În cazul societăților KG SRL și MNI SRL, starea de inactivitate fiscală a avut la bază tocmai procedura reglementată prin O.P.A.N.A.F. nr.819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, nefiind adusă la cunoștința publică prin intermediul Monitorului Oficial al României, Partea I. În aceste condiții, societățile E România nu i se poate invoca inacțiunea/pasivitatea în cunoașterea stării fiscale în care se găseau cei doi furnizori, respectiv nu i se poate invoca opozabilitatea stărilor de inactivitate fiscale în care se găseau aceștia.

Menționând în plus că aceste argumente au fost prezentate inspecției fiscale și în cadrul Punctului de vedere la Proiectul de RIF (Anexa nr. 2 la contestația formulată). Ca răspuns la Punctul de vedere, inspecția fiscală nu a adus argumente suplimentare pentru poziția sa.

Pe cale de consecință și față de argumentele expuse mai sus, petenta solicită organului competent să soluționeze contestația:

- Să admită argumentația și, în consecință, să considere netemeinică stabilirea de obligații fiscale principale privind impozit pe profit și obligații fiscale accesorii aferente și să considere deductibile la calculul de impozit pe profit cheltuielile înregistrate în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF (SC MNI SRL și SC KG SRL) în anul 2009 și respectiv în anul 2011;



• Să dispună anularea RIF și a Deciziei de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de impozit pe profit și obligații fiscale accesorii aferente cheltuielilor înregistrate în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF (SC MNI SRL și SC KG SRL) în anul 2009 și respectiv în anul 2011.

### **Cap. III TVA din cuprinsul contestației formulate referă la impunerea de TVA suplimentară de plată în legătură cu furnizorii identificați ca inactivi în baza de date A.N.A.F.**

Petenta prezintă constatările inspecției fiscale, arătând că, în opinia E Romania, abordarea și concluziile autorităților fiscale sunt eronate și nefondate.

Întrucât achizițiile de servicii de la furnizorii SC MNI SRL și SC KG SRL, sunt punctul de plecare pentru diferențele de TVA în cuantum de xxxxx lei și având în vedere demersurile pe care E Romania nu le-a putut întreprinde (din motivele arătate mai sus, în cadrul secțiunii II.C), E Romania înțelege să invoce jurisprudența Curții Europene de Justiție.

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în Cauza C-80/11, s-a conchis că legislația comunitară “se opune unei practici naționale în temeiul careia autoritatea fiscală refuza dreptul de deducere pe motivul ca persoana impozabilă nu s-a asigurat ca emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicita exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoana impozabilă, ca dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și ca a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul ca persoana impozabilă și dispune, în plus fata de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze ca împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.”

Astfel, jurisprudența citată reliefează că E România nu poate fi privată de dreptul de deducere a TVA aferentă acestor prestări de servicii și toate acestea pentru că E România nu a dispus în niciun moment de indicii care să justifice presupunerea stării de inactivitate a furnizorilor menționați. Inactivitatea fiscală a furnizorilor citați a fost menționată în Proiectul RIF, însă în urma verificării acestor informații constată că niciodată nu ar fi cunoscut starea acestora întrucât ordinele președintelui ANAF nu au fost niciodată publicate în MO, Partea I pentru a putea fi invocate. Astfel, ca E România să se asigure de starea de inactivitate fiscală (ca urmare a nedepunerii declarațiilor fiscale pe parcursul unui semestru calendaristic) a celor doi furnizori, ca măsură de precauție, era imposibil de realizat, din motivele arătate.

Ideea de bază conform căreia dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de SC KG SRL și SC MNI SRL nu poate fi îngădit societății E Romania întrucât E Romania nu avea cunoștință de starea de inactivitate fiscală a acestora, reiese și dintr-o altă cauză judecată la nivelul Curții Europene de Justiție - C-354/03, Optigen Ltd, Fulcrum Ltd și Bond House Systems Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise.

În concluzie, invocând atât legislația națională în domeniu, respectiv art.145, alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 11, alin.(1) și art. 12, alin.(3) din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, cu modificările și completările ulterioare, cât și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazuri precum cazurile conexe C-80/11 și Cazul C-354/03, arată că nu suntem de acord cu concluziile inspecției fiscale.

Petenta solicită organului competent să soluționeze contestația:

- Să admită argumentația și, în consecință, să considere neîntemeiată stabilirea de debit de TVA suplimentar de xxxx lei, la care s-au calculat obligații accesorii în valoare de xxxxxlei;
- Să dispună anularea RIF și a Deciziei de impunere cu privire la aspectele menționate în cadrul acestei secțiuni.

În cuprinsul **Cap. IV Alte constatări** petenta structurează acest capitol pe litere arătând următoarele:

#### **A. Case de marcat**

Petenta nu efectuează vânzări către populație la poarta E România și nu utilizează casa de marcat electronică fiscală în acest sens

#### **B. Utilizarea și ținerea registrelor contabile**

Petenta arată că E România nu este de acord cu mențiunile inspecției fiscale cu privire la utilizarea și ținerea registrelor contabile, conform argumentelor deja expuse în cadrul Plângerii formulate împotriva Procesului Verbal nr. .... înregistrată la Judecătoria Satu Mare în data de 7.08.2015 (Anexa 4 la contestația formulată).

#### **C. Amenzi contravenționale aplicate**

În urma inspecției fiscale, prin intermediul Procesului Verbal nr. ...., E România a fost sancționată contravențional, cu amendă contravențională în suma de xxxxx lei în considerarea sancțiunilor prevăzute la art. 42 alin. (1) coroborat cu art. 41 alin (2) lit. b) și c) din Legea 82/1991.

Petenta arată că există discrepanțe între documentele emise de organele de inspecție fiscală în urma inspecției fiscale (și anume RIF și Procesul Verbal).

Astfel, în ceea ce privește faptele descrise la punctul 1 din Procesul Verbal, petenta arată că în RIF se face referire la o amendă contravențională aplicată petentei pentru nerespectarea reglementarilor în vigoare privind Legea 82/1991; cu toate acestea, în RIF nu se face referire în mod specific la

sanctiunea contravențională care se aplică pentru faptele descrise la punctul 1 din Procesul Verbal.

Astfel, inspecția fiscală constată faptele anterior menționate, fără a specifica aplicarea unei sancțiuni contravenționale specifice în baza Procesului Verbal nr. ....

**La litera D Lipsa comunicării către Societate a tuturor anexelor RIF,** petenta a întocmit un tabel conținând mai multe poziții, pentru fiecare specificând dacă a fost primită de aceasta sau nu, concluzionând că se află în imposibilitatea de a cunoaște conținutul acestor anexe și de a putea determina dacă acestea sunt corecte sau nu și astfel de a formula eventuale argumente privind constatările inspecției fiscale care se bazează pe informațiile din aceste anexe.

**Cap. V. Dispoziția de măsuri nr. .... /03.07.2015** include motivațiile petentei în legătură cu argumentele pentru anularea acesteia, în condițiile în care acest act administrativ fiscal cuprinde:

„1. Corectarea erorilor din Declarația 394 informativă privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României;

2. Corectarea erorilor din Declarația 390 privind achizițiile/livrările intracomunitare;

3. Întocmirea Declarației 101 rectificativă pentru anul 2014, respectiv completarea la rândul 50 cu suma de xxxxxx lei.”, petenta prezintă punctual la literele din cuprinsul acestui capitol, A. Dispoziții legale relevante și B. Argumente privind nelegalitatea și netemeinicia Dispoziției de măsuri, motivațiile pentru care nu este de acord cu acest act administrativ fiscal.

În **Cap. VI Aspecte procedurale**, petenta descrie câteva inadvertențe procedurale, în opinia sa, astfel:

A. Nerespectarea termenului de preaviz pentru inspecția fiscală

Raportul de inspecție fiscală nr. F-MM nr. .... /13.07.2015 menționează în mod eronat faptul că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 23.07.2014 - 29.06.2015, având în vedere mențiunile ce există în registrul unic de control al petentei din care rezultă în mod clar faptul că inspecția fiscală a început în data de 19.06.2014.

La acea dată inspecția fiscală s-a prezentat la sediul E Romania și a înmânat petentei avizul de inspecție fiscală nr. F-MM 303/16.06.2014, fără a acorda perioada de preaviz de 30 de zile prevăzută de art. 102 (1) litera a) din Codul de procedură fiscală, motivând această situație pe baza efectuării anterior (în perioada- 06.06.2014) a unui control inopinat, ce a avut ca rezultat decizia de a efectua o inspecție fiscală parțială datorită riscurilor de subdeclarare determinate în baza acestui control și menționate în Procesul - Verbal nr. ....06.06.2014.

Cum, în conformitate cu dispozițiile art. 102 (6) din Codul de procedură fiscală, data începerii inspecției fiscale este data înregistrată în acest sens în registrul unic de control, rezultă că această dată este și nu 23.07.2014, cum în mod eronat se menționează în RIF.

În ceea ce privește neacordarea termenului de preaviz de 30 de zile vă învederam că doar un control inopinat desfășurat cu respectarea dispozițiilor legale poate sta ca temei pentru aplicarea dispozițiilor art.102 (3) litera b) din Codul de procedură fiscală, ce prevăd ca avizul de inspecție fiscală se înmânează contribuabilului la începerea inspecției fiscale, în cazul în care ca urmare a unui control inopinat se impune începerea imediată a unei inspecții fiscale.

Or în cazul de față, din documentele comunicate Societății până la această dată, rezultă că acest control inopinat a fost efectuat de o echipa de inspecție fiscală necompetentă, având în vedere faptul că Societatea se află în administrarea ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și nu în administrarea ANAF - AJFP Maramureș.

În primul rând, deși Procesul - Verbal nr. 4517/06.06.2014 menționează o pretinsă delegare de competență (prin indicarea unui document înregistrat la organul fiscal sub nr. ....5/29.05.2014), dovada acestei delegări, respectiv acest document menționat în procesul-verbal, nu a fost comunicat niciodată contribuabilului, contrar dispozițiilor imperative ale art. 7 din Ordinul nr. 3816/2013.

În al doilea rând, chiar admitând că acest document există, delegarea de competență nu poate fi considerată legală, câtă vreme aceasta a fost efectuată, conform mențiunilor din Procesul - Verbal nr. ..../06.06.2014, în baza unei adrese (nr. ..../29.05.2014) emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (iar nu de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili), autoritate fiscală ce nu deținea competența de administrare (deci nici de efectuare a unei acțiuni de inspecție fiscală) în ceea ce privește pe E România.

Or, în acest context, este evident că efectuarea unui control inopinat la solicitarea unui organ necompetent este vădit nelegală și, astfel, nu poate sta ca temei pentru începerea unei inspecții fiscale fără acordarea termenului de preaviz de 30 de zile menționat de art. 102 (1) litera a) Codul de procedură fiscală.

#### B. Depășirea perioadei legale pentru desfășurarea inspecției fiscale

Petenta arată că perioada în care s-a derulat inspecția fiscală este 23.07.2014 - 29.06.2015. De asemenea, la pct. 9 din RIF se prevede faptul că au existat 3 perioade de suspendare a inspecției fiscale, respectiv (i) în perioada 02.12.2014 - 09.02.2015 (și anume 2 luni și 7 zile), (ii) în perioada 17.04.2015 - 22.06.2015 (și anume 2 luni și 5 zile) și (iii) în perioada 26.08.2014 - 25.09.2014 (și anume o lună de zile).

Prima suspendare a avut ca temei legal dispozițiile art. 2, lit. b din Ordinul nr. 467/2013 (și anume aducerea la îndeplinire a unor măsuri cuprinse în dispoziția de măsuri), în timp ce a doua și a treia suspendare au avut ca temei legal dispozițiile art. 2, lit. h din același Ordin (și anume solicitarea elaborării și prezentării dosarului prețurilor de transfer sau a dosarului tranzacției).

Având în vedere perioadele evidențiate mai sus, se poate observa că perioada totală a inspecției fiscale este de 11 luni și 6 zile, din care o perioadă de o lună de zile a fost suspendată ca urmare a emiterii unei dispoziții de măsuri (dispoziției de măsuri nr. ....../25.08.2014, denumită în continuare „Dispoziția de măsuri nr. ....”) care, astfel cum va arata în continuare, nu poate fi considerată legală. Prin urmare, rezultă că durata efectivă în care inspecția s-a efectuat a fost depășită în mod nelegal cu aproape o lună de vreme durata legală în care se desfășoară activitatea de inspecție fiscală în cazul marilor contribuabili este de maximum 6 luni.

Petenta argumentează la punctul B1 al Cap. VI Nelegalitatea Dispoziției de măsuri nr. ....../25.08.2014, prezentând în cuprinsul contestației formulate B 1.1 Dispoziții legale relevante cu privire la dispozițiile de măsuri și B 1.2 Argumente privind nelegalitatea Dispoziției de măsuri.

În cuprinsul pct. B2 al Cap. VI petenta arată că se impune anularea acesteia, concluzionând la pct. B3 al Cap. VI din contestație, că, efectul nelegalității Dispoziției de măsuri nr. ....../25.08.2014 este nelegalitatea suspendării duratei inspecției fiscale conform adresei nr. ....../26.08.2014.

Arată că în contextul nelegalității Dispoziției de măsuri și, implicit, a deciziei de suspendare a inspecției fiscale nr. ....../26.08.2014, este de necontestat pentru orice persoană faptul că termenul de 6 luni de zile a fost depășit cu cel puțin o lună. Prin aceasta depășire, echipa de inspecție fiscală a prelungit în mod artificial și nepermis perioada în care a supus Societatea unui tratament de natură a perturba normala desfășurare a activității în cadrul acesteia în primul rând fiindu-i în permanență solicitate documente și informații suplimentare, în al doilea rând creându-se și accentuându-se o stare de incertitudine cu privire la situația financiar-contabilă proprie și nu în ultimul rând generând o lipsa de predictibilitate în ceea ce privește așteptările fiscale pe care Societatea le are și a planificării activității de business ulterioare.

În concluzie, dobânzile de întârziere și penalitățile calculate după depășirea termenului legal de 6 luni în care trebuia efectuată inspecția fiscală au la bază culpa exclusiv a echipei de inspecție fiscală care în mod nelegal a dispus suspendarea inspecției fiscale cu prelungirea nelegală a acesteia peste termenul legal de 6 luni.

Pe cale de consecință, urmare a anulării acestei decizii de suspendare a inspecției fiscale, dobânzile de întârziere și penalitățile calculate după depășirea termenului legal de 6 luni trebuie anulate ca fiind calculate în afara termenului maxim legal de 6 luni în care se poate desfășura inspecția fiscală -

încălcare care contravine atât legislației naționale, cât și dispozițiilor comunitare aplicabile.

În cuprinsul **lit. C a Cap. VI** din contestația formulată, petenta invocă Nelegalitatea avizului de inspecție fiscală nr. F-MM ...../16.06.2014 comunicat subscrisei prin poșta electronică la data de 26.08.2014, arătând următoarele:

La data de 19.06.2014 petentei i-a fost comunicat de către echipa de inspecție fiscală avizul de inspecție fiscală nr. F-MM ...../16.06.2014 (conținând mențiunea „Listat ...../06/2014 10:15:56”) prin care E România era înștiințată despre demararea inspecției fiscale începând cu data de 19.06.2014 în scopul verificării ansamblului declarațiilor fiscale/operațiunilor relevante pentru: (i) taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.12.2008 - 31.12.2013 și (ii) impozit pe profit pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2013.

Ulterior, la data de 26.08.2014 petentei i-a fost comunicat prin poșta electronică un nou aviz de inspecție fiscală, purtând același nr. F-MM ..../16.06.2014, însă conținând mențiunea „Listat 22/08/2014 09:14:08”, prin care E Romania era înștiințată despre demararea inspecției fiscale începând cu aceeași în scopul verificării (i) taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.12.2008 - 30.06.2014, respectiv (ii) impozit pe profit pentru perioada 01.01.2008 - 30.06.2014.

Din analiza celor două documente distincte, transmise în mod succesiv petentei, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat în mod nelegal la emiterea a două avize de inspecție fiscală, având același număr însă conținând informații diferite, cu unicul scop de a justifica în mod nelegal extinderea perioadei supuse verificării cu încă 6 luni (i.e. 31.12.2013 - 30.06.2014).

Sub acest aspect, petenta consideră ca se impun următoarele comentarii:

În primul rând, potrivit dispozițiilor art. 101 alin. 1 Cod procedură fiscală - „*înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația sa instiinteze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală*”, iar potrivit art. 102 alin. 1 Cod procedură fiscală - „*Avizul de inspecție fiscală se comunica contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale[...]*”.

De asemenea, conform alin. 3 al art. 101 Cod procedură fiscală - „*Avizul de inspecție cuprinde: a) temeiul juridic al inspecției fiscale; b) data de începere a inspecției fiscale; c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează să fie supuse inspecției fiscale; d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.*”.

În al doilea rând, în ipoteza în care organele fiscale considerau necesară extinderea perioadei verificate, art. 102 alin. 3 lit. c) din Codul de procedură fiscală stabilește că „*Avizul de inspecție fiscală se comunica la începerea inspecției fiscale în următoarele situații: [...] c) pentru extinderea inspecției*

*fiscale la perioade, impozite, taxe si contribuții, altele decât cele cuprinse in avizul de inspecție fiscală. "*

Prin urmare, din analiza textelor legale sus-menționate, rezultă că organele fiscale aveau obligația comunicării unui aviz de inspecție fiscală distinct în ipoteza extinderii perioadei verificate, aviz ce trebuia comunicat petentei la începerea inspecției fiscale, iar nu pe parcursul desfășurării sale.

Or, în cauză, petentei nu numai că nu i-a fost comunicat un aviz de inspecție fiscală distinct la începerea inspecției fiscale, cu privire la extinderea perioadei verificate, ci i-a fost transmis în cursul inspecției un aviz de inspecție fiscală care prezintă: (a) același număr de înregistrare la organele fiscale, (b) aceeași dată a emiterii, (c) aceeași dată de începere a inspecției fiscale, care este anterioară datei listării și comunicării sale către E Romania și (d) aceleași informații precum cele înscrise în avizul comunicat inițial la data de 19.06.2014. Singura diferență vizează perioada supusă verificării, perioadă ce a fost extinsă cu 6 luni, atât în privința TVA, cât și în privința impozitului pe profit, până la data de 30.06.2014.

Petenta arată că, prin raportare la normele legale indicate anterior, acest nou aviz de inspecție fiscală, comunicat la data de 26.08.2014, nu poate produce efecte față de E Romania, câtă vreme nu îndeplinește cerințele legale și nu poate fi considerat a înlocui avizul de inspecție fiscală comunicat inițial subscrisei. În acest sens, apreciem că nu poate fi reținută legalitatea acestui aviz comunicat la data de 26.08.2014, de vreme ce:

- a) Legislația procesual fiscală nu reglementează instituția înlocuirii avizului de inspecție fiscală, organele fiscale având posibilitatea extinderii perioadei din avizul inițial numai printr-un nou aviz de inspecție fiscală emis în condițiile art. 102 alin. 2 lit. c) din Codul de procedură fiscală.
- b) Prin emiterea sa, organele fiscale au încercat cu rea-credință să acopere omisiuni din primul aviz de inspecție fiscală, retransmițând petentei un înscris purtând același număr de înregistrare și indicând aceleași date precum avizul inițial, cu excepția perioadei supuse verificării.
- c) Chiar admitând că avizul de inspecție fiscală comunicat petentei la data de 26.08.2014 ar fi legal întocmit, acesta nu poate produce efecte sub aspectul extinderii perioadei supuse verificărilor, câtă vreme nu a fost comunicat contribuabilului la începerea inspecției fiscale, astfel cum prevăd dispozițiile Codului de procedură fiscală sus-menționate.

În consecință, în opinia petentei organele de inspecție fiscală au procedat în mod nelegal și cu ignorarea flagrantă a dispozițiilor legale relevante evidențiate în paragrafele anterioare, la extinderea inspecției fiscale asupra E Romania, prin adăugarea unei noi perioade privind TVA și impozitul pe profit datorat (i.e. 31.12.2013 - 30.06.2014).

În motivarea contestației, împreună cu aceasta, petenta a depus un număr de 5 Anexe, conform filei 54 a contestației formulate.

II. În perioada 23.07.2014-29.06.2015, S.C. E România S.A. a făcut obiectul unei inspecții fiscale în domeniile impozit pe profit și TVA, desfășurată de către A.J.F.P Maramureș la sediul petentei din Satu Mare. Perioada supusă verificării a fost 01.01.2008-30.06.2014 în cazul impozitului pe profit și respectiv 01.12.2008-30.06.2014 în cazul TVA.

Inspecția fiscală s-a concretizat în emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. F-MM ...../13.07.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MM nr. .... /13.07.2015, precum și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .... /03.07.2015, contestate în totalitate.

Starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală a avut la bază următoarele:

#### IMPOZIT PE PROFIT

##### Prețuri de transfer

Referitor la dosarul prețurilor de transfer în RIF se arată că, s-a solicitat prin adresele nr. .... /30.09.2014 pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2013 livrările/achizițiile de la afiliați și nr. .... /03.03.2015 pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2013 toate tipurile de tranzacții cu toți afiliații, întocmirea dosarului prețurilor de transfer.

S.C. E Romania S.A. a întocmit și prezentat, la solicitarea organelor de control din cadrul A.N.A.F. - D.G.R.F.P. Cluj Napoca - A.J.F.P. Maramureș - A.I.F. prin adresele .... /12.01.2015 dosarul prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu entitățile afiliate în perioada 2010 - 2013 și nr. 3093/11.05.2015, dosarul prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu entitățile afiliate în perioada 2008 - 2013. Dosarul prețurilor de transfer pentru perioada solicitată a fost prezentat în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 222/200 din 08/02/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.”.

În urma analizei dosarului prețurilor de transfer, inspecția fiscală a concluzionat că „pentru activitatea de producție, prețurile cu care SC E Romania SA vinde produsele (aragazuri) către entitățile afiliate, din cadrul Grupului E, nu respectă principiul valorii de piață” și au stabilit venituri suplimentare din activitatea de producție în sumă de xxxxxxx lei, astfel:

- Pentru exercițiul financiar 2009 - xxxxxxxxxxxx lei;
- Pentru exercițiul financiar 2010 - xxxxxxxxxxx lei;
- Pentru exercițiul financiar 2011 - xxxxxxxx2 lei;
- Pentru exercițiul financiar 2012 - xxxxxx lei;
- Pentru exercițiul financiar 2013 - xxxxxx lei.

Organele de inspecție fiscală și-au justificat decizia pe baza art. 11, alin. (2), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare („Codul fiscal”), conform căruia: „In cazul unei tranzacții între persoane romane si persoane nerezidente afiliate, precum si între persoane romane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii



*oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piața al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției [...]."*

Referitor la Comparația profitului net al E Romania cu cel al AB E Suedia

Echipa de inspecție fiscală subliniază faptul că, în timp ce E Romania SA este, aferent activității de producție, un producător cu funcții și riscuri limitate, AB E Suedia este un antreprenor care implică mult mai multe funcții și riscuri aferent activității sale, ceea ce îi poate aduce acestuia din urmă rate mai mari de adaos sau pierderi mai consistente. [...] În urma analizei rezultatelor financiare ale E România SA, în comparație cu rezultatele financiare ale Grupului E, a rezultat faptul că, în întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, E România SA a realizat pierdere, în timp ce Grupul E a realizat profit. Situația comparativă a profitului net al societății din România și a AB E Suedia (societate care consolidează rezultatele financiare ale grupului) este prezentată în mod schematic mai jos [...]

În ceea ce privește pierderile înregistrate de E România, inspecția fiscală face referire la prevederile Ghidului OECD privind prețurile de transfer: „În conformitate cu cele menționate la pct. 1.70 și pct. 1.71 din Ghidul OECD al prețurilor de transfer, *«Când o companie afiliată realizează în mod consecvent pierderi, în timp ce grupul MNE în ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiza specială a elementelor de preturi de transfer. [...] Totuși, o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni. Prin contrast, o companie afiliată ce realizează pierderi poate continua să facă afaceri dacă afacerea respectivă este benefică grupului MNE în ansamblu.»* [...] «Faptul că există o companie ce realizează pierderi și care încheie tranzacții cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau administrației fiscale că ar trebui verificate prețurile de transfer. Compania în pierdere poate ca nu primește o recompensă adecvată din partea grupului MNE în care face parte pentru beneficiile ce deriva din activitățile sale.»”.

Referitor la Comparația marjei operaționale a E România cu marja brută a AB E Suedia, conform RIF [...] prețurile de transfer în cadrul grupului se stabilesc (prețul cu care produsele E România SA se vând către Grupul E), pentru activitatea de producție, pe baza unor costuri estimate bugetate, ce cuprind costul direct al materialelor, costul direct al forței de muncă și cheltuielile directe de fabricație și cheltuielile de fabricație indirecte și costurile de prelucrare la care se adaugă o marja de 2,5%. Prin comparație cu aceasta marjă de adaos, marja de adaos aplicată la costurile directe și indirecte de producție ale AB E Suedia, a fost pe perioada 2008 - 2013 între 27,04% și 34,87%, după cum rezultă din situațiile financiare publice ale AB E Suedia. [...] constatarea brută a echipei de inspecție fiscală este aceea că, marja de adaos

aplicată asupra costurilor bunurilor vândute realizată de AB E Suedia este de 11-14 ori mai mare decât cea stabilită pentru E România SA.

A fost realizată analiza comparativă a facturilor de vânzări de electrocasnice, fiind analizate prețurile cu care E România SA vinde produsele sale către Grupul E pe de o parte, comparativ cu prețul de vânzare a aceluiași produse, în aceeași perioadă, către societăți independente. În acest sens, a analizat vânzarea în fiecare dintre anii 2008 - 2013 de produse identice, în cantități similare, în perioade similare ale anului, rezultatele acestei analize fiind că, E România SA a vândut produsele sale către societăți independente, în condiții prezumate a fi de concurență și negociere, cu prețuri unitare cu cel puțin 25% mai mari decât prețurile cu care a vândut aceleași produse către societăți din Grupul E, acolo unde prețurile sunt stabilite de către Grup și nu sunt rezultatul unui proces real de negociere.

În vederea efectuării analizei mai sus menționate, inspecția fiscală a solicitat Societății facturi emise de E Romania pentru vânzarea de produse comparabile către societăți afiliate și respectiv către societăți neafiliate.

Referitor la Funcțiile îndeplinite și riscuri asumate de E România, s-a constatat că, E Romania SA fabrică produsele, conform comenzilor primite de la societățile afiliate. E Romania SA primește de la entitățile afiliate informații aferente produselor ce urmează să le fabrice, aceste informații cuprinzând proiecte, desene, planuri, modele, specificații, date despre producție, tehnici, procese, proceduri, date privind performanțele, know-how și alte informații tehnice privind proiectul, fabricarea și/sau funcționarea produselor. Dintre funcțiile îndeplinite de E Romania SA în cadrul activității de producție acestea sunt cele aferente stocurilor, inventarului, comenzilor, producției etc. Dintre riscurile asumate, amintim cele legate de investiții în capacități de producție, riscul privind eficiența producției, riscul valutar.

În legătură cu Ajustarea marjei la costuri operaționale din producție cu valoarea costurilor de restructurare cu plățile compensatorii și valoarea cheltuielilor de depreciere adiționale

În cadrul dosarului privind prețurile de transfer, la pag 81, precum și în anexa nr 13 a dosarului privind prețurile de transfer, E Romania SA procedează la o ajustare a anumitor cheltuieli, în sensul excluderii lor din calculul indicatorului de profitabilitate comparat cu cel al celor 8 companii independente. Astfel, E Romania SA elimină din calculul profitului din exploatare aferent activității de producție aferent anilor 2009 - 2013 cheltuieli de natura plăților compensatorii acordate angajaților concediați, precum și cheltuieli de depreciere adiționale rezultate din reevaluarea activelor imobilizate. Echipa de inspecție fiscală a constatat că, prin eliminarea acestor cheltuieli, societatea a majorat în

mod artificial profitul din exploatare aferent activității de producție vândută către entități afiliate din cadrul Grupului E.

În plus, în cadrul RIF se arată că: „Mai mult de atât, prin răspunsul dat de E Romania SA la nota explicativa emisă de SC E Romania SA sub nr. /04.06.2015 și înregistrată la AJFP MM sub nr. 3...08.06.2015, anexa nr 13 la prezentul raport de inspecție fiscală, contribuabilul declară că nu a făcut o ajustare similară, adică nu a exclus din calculul indicatorului de comparabilitate nicio cheltuială, la cele 8 societăți comparabile. Ca urmare, a comparat un indicator modificat de E România SA, cu un indicator de profitabilitate nemodificat la cele 8 societăți independente.”

Mai mult: „[...] echipa de inspecție fiscală a constatat că, această ajustare de cheltuieli (eliminarea de la calculul profitului a anumitor cheltuieli) s-a făcut pentru anii 2009 - 2013, deci doar pentru anii în care indicatorul financiar al E România era în afara intervalului de comparare, nu și pentru anul 2008, când indicatorul financiar al E România s-a aflat în cadrul intervalului de comparare.”

• Cheltuieli de depreciere adiționale rezultate din reevaluările activelor imobilizate

În ceea ce privește cheltuielile de depreciere adiționale, referitor la caracterul extraordinar al costurilor cu deprecierea adițională rezultată din reevaluarea activelor imobilizate, echipa de inspecție fiscală consideră că atâta timp cât ele sunt prevăzute de normele contabile, de standardele internaționale de raportare financiară, ele nu pot avea un caracter extraordinar; În conformitate cu prevederile Ordinului 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cheltuielile de natura celor cu amortizările sunt cheltuieli de exploatare (operaționale), ele nefiind în nici un caz cheltuieli extraordinare, acestea din urmă fiind cheltuieli rezultate ca urmare a unor calamități sau alte evenimente extraordinare.

În ceea ce privește Ajustarea veniturilor din activitatea de producție a E România

Ca urmare a inspecției fiscale, utilizând marja la costuri operaționale neajustate, inspecția fiscală a ajuns la concluzia că se impune ca veniturile realizate de E România din activitatea de producție să fie ajustate la valoarea medianei marjei la costuri operaționale determinată pentru companiile ce desfășoară activități similare de producție, procedând la ajustarea sumei venitului pe care E România SA trebuia să îl realizeze din vânzarea produselor sale către entitățile afiliate din cadrul Grupului E. În conformitate cu prevederile art. 2 al anexei 1 a Ordinului 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, valoarea mediană prezentată de către E România SA în dosarul prețurilor de transfer este considerată a fi prețul de transfer ce respectă principiul valorii de piață. Valoarea mediană prezentată de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer pag 81 este de 7,07% pentru anul 2009, 3,98%

pentru anul 2010, 0,42% pentru anul 2011, 2,09% pentru anul 2012 si de 1,5% pentru anul 2013.

Organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu ajustarea veniturilor realizate de E România din activitatea de producție la valoarea medianei marjei la costuri operaționale determinată pentru companiile care în opinia petentei, desfășoară activități similare de producție, pentru fiecare an în parte.

Astfel, organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea venitului obținut de E România din activități de producție, în conformitate cu prevederile art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, emis de președintele ANAF:

*„Art. 2 - (1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.*

*Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi impartita in 4 segmente. Segmentele de maxim si de minim reprezintă rezultatele extreme. In vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.*

*In condițiile in care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsa in intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediana ca fiind prețul de transfer la preț de piața Valoarea mediana reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.*

*Daca nu se poate identifica valoarea mediana, se face media aritmetica a celor doua valori de mijloc ale intervalului de comparare.”*

Prin urmare, consideram că abordarea autorităților fiscale de a ajusta veniturile la valoarea medianei duce la supra-impozitare, care este în contradicție cu prevederile Codului fiscal și ale Ghidului OECD privind prețurile de transfer, anterior menționate.

Astfel au fost stabilite în sarcina petentei obligații fiscale principale și accesorii privind impozitul pe profit, aferente veniturilor suplimentare stabilite în legătură cu activitatea de producție în perioada 2009-2013.

Diferențe privind stocarea sau destocarea producției realizate

În urma inspecției fiscale, inspecția fiscală a analizat diferențele privind stocarea sau destocarea producției, concluzionând că petenta nu a evidențiat venituri, astfel:

- Pentru anul 2009 suma de xxxxx lei;
- Pentru anul 2012 suma de xxxx lei.

Inspecția fiscală a justificat decizia pe baza art. 19, alin. (1), din Codul fiscal, conform căruia: *„profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal.”*

În urma verificării documentelor financiar contabile a rezultat următorul aspect: din analiza modului de descărcare a producției realizate și vândute, respectiv din analiza conturilor 711 «producție stocată», cont 331 «producție în curs de execuție», cont 345 «produse finite», cont 346 «produse reziduale», cont 348 «diferențe de preț produse finite», conform datelor din balanțele de verificare contabilă pe fiecare lună din anul 2008 și a situației prezentate de societate (anexa 8) au rezultat diferențe privind stocarea sau destocarea producției realizate. [...] În conformitate cu situațiile puse la dispoziție de societate (anexa 8), privind conturile 331, 345, 345.1, 345.2, 345.3, 345.4, 348, 7110, 7111 în care sunt prezentate soldurile inițiale, rulajele lunare, rulajele cumulate și soldurile finale aferente anului 2009, soldul final debitor al contului 331 «produse în curs de execuție» e în suma de xxxxxxx lei. De asemenea, tot din situațiile puse la dispoziție de societate, pentru anul 2010, societatea preia ca sold inițial debitor al contului 331, suma de xxxxx lei. Prin urmare, a rezultat o diferență în sumă de xxxxxx lei, care nu este justificată de către societate.

Au fost solicitate notele contabile și documentele justificative care au stat la baza acestei înregistrări. În urma acestei solicitări, au fost prezentate de către societate, o succesiune note contabile eronate și ulterior corectate, din care reiese că această sumă a fost înregistrată inițial în cont 308.300 «diferența preț standard materiale», iar ulterior înregistrată în contul 331 «produse în curs de execuție».

În ceea ce privește veniturile considerate de inspecția fiscală ca neevidențiate, RIF stipulează: „Societatea a fost sancționată cu amendă contravențională pentru nerespectarea normelor în vigoare privind Legea Contabilității.”

- Inspecția fiscală a emis Procesul Verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ..... nr. .... prin care E România a fost sancționată pentru deficiențe la calculul impozitului pe profit rezultate din neevidențierea veniturilor de xxxxx lei în 2009 și xxxx lei în 2012.

Cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF

În urma inspecției fiscale, inspecția fiscală a considerat nedeductibile la calculul de impozit pe profit cheltuielile înregistrate de petentă în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF (SC MNI SRL și SC KG SRL), astfel:

- cheltuieli de xxxxxx lei în 2009;
- cheltuieli de xxxxx lei în 2011.

Inspectorii fiscali și-au justificat decizia pe baza art. 21, alin. (4), lit. r) din Codul fiscal, conform căruia: „*Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost*

*suspendat in baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala."*

În data de 31.08.2009, în evidența contabilă a petentei a fost înregistrată factura nr. .... emisă de SC M SRL în suma de xxxx lei cu TVA de xxx."

În data de 01.07.2011, în evidența contabilă a societății comerciale verificate, a fost înregistrată factura nr. .... emisă de SC KG SRL în sumă de xxxx lei cu TVA de xxxx lei și în data de 30.08.2011 a fost înregistrată factura nr. 256 emisă de SC K Grup SRL, în sumă de xxxxx lei cu TVA de 30.840 lei." In legătură cu aceste facturi inspecția fiscală concluzionează: „Potrivit bazei de date a ANAF, acest contribuabil este inactiv începând cu data de 30.05.2011. [...] Rezultă astfel că, suma de xxxxx lei nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, au fost stabilite în sarcina SC E România SA e obligații fiscale principale privind impozit pe profit și obligații fiscale accesorii aferente prin considerarea ca nedeductibile la calculul de impozit pe profit a cheltuielilor înregistrate în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF (SC MNI SRL și SC K G SRL) în anul 2009 și respectiv în anul 2011;

#### TAXA PE VALOAREA ADAUGATA (TVA)

În urma inspecției fiscale, inspecția fiscală a considerat TVA suplimentar de plată în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF (SC MNI SRL și SC K G SRL), astfel:

- TVA suplimentar de xxx lei în 2009; și
- TVA suplimentar de xxxx lei în 2011.

Astfel, inspecția fiscală a stabilit un debit de TVA suplimentar în valoare de xxxxxx lei, la care s-au calculat obligații accesorii în valoare de xxxx lei. Inspectorii fiscali și-au justificat decizia pe baza art. 11, alin. (12) din Codul fiscal, conform căruia: *„Beneficiarii care achiziționează bunuri si/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite in Romania, după înscrierea acestora ca inactivi in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificările si completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita si/sau achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate in procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolventei, cu modificările si completările ulterioare.”*

În data de 31.08.2009, în evidența contabilă a societății comerciale verificate a fost înregistrată factura nr. .... emisă de SC MNI SRL în sumă de xxxxlei cu TVA de xxxx lei." În legătură cu aceasta factură, echipa de inspectie fiscala concluzionează: „Potrivit bazei de date a ANAF, acest contribuabil este

neplătitor de TVA începând cu data de 01.07.2009. [...] Având în vedere prevederile legale menționate, agentul economic verificat nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, înscrisă pe factura emisă de contribuabilul neplătitor de taxă pe valoarea adăugată. În concluzie, pentru anul 2009 a rezultat o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă total de xxx lei.

În data de 01.07.2011, în evidența contabilă a societății comerciale verificate, a fost înregistrată factura nr. ,,,,, emisă de SC KG SRL în sumă de xxxxxx lei cu TVA de xxxxxx lei și în data de 30.08.2011 a fost înregistrată factura nr. .... emisă de SC KG SRL, în sumă de xxxxxx lei cu TVA de xxxx lei.” În legătură cu aceste facturi echipa de inspecție fiscală concluzionează: „Potrivit bazei de date a ANAF, acest contribuabil este inactiv începând cu data de 30.05.2011.[...] Având în vedere prevederile legale menționate, agentul economic verificat nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de xxxx lei. În concluzie, pentru anul 2011 a rezultat o taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă totală de xxxxx lei.”

În consecință, s-a stabilit în sarcina petentei TVA suplimentar de xxxx lei, la care s-au calculat obligații accesorii în valoare de xxxx lei;

Utilizarea și tinerea registrelor contabile

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală menționează că „S-au constatat deficiențe privind modul de conducere a registrelor contabile obligatorii, respectiv registrul jurnal, registrul inventar, cartea mare, conform art. 20 și 21 din Legea Contabilității nr. 82/1991.

În urma inspecției fiscale, prin intermediul Procesului Verbal nr. .... E România a fost sancționată contravențional.

Conform Dispoziției de măsuri nr. .... din 03.07.2015 comunicată împreună cu RIF, s-au stabilit în sarcina E România următoarele măsuri:

1. Corectarea erorilor din Declarația 394 informativă privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României;
2. Corectarea erorilor din Declarația 390 privind achizițiile/livrările intracomunitare;
3. Întocmirea Declarației 101 rectificativă pentru anul 2014, respectiv completarea la rândul 50 cu suma de xxxxx lei.

În cursul lunii august 2014, organele de inspecție fiscală au comunicat petentei Dispoziția de măsuri nr. ..../25.08.2014.

Ca urmare a emiterii Dispoziției de măsuri nr. ...., s-a procedat și la emiterea deciziei suspendării inspecției fiscale nr. ..../26.08.2014, aceasta întemeindu-se pe dispozițiile art. 2, lit. b din OPANAF nr. 467/2013.

Suspendarea dispusă în temeiul Dispoziției de măsuri nr. xxxx și-a produs efectele în intervalul 26.08.2014 - 25.09.2014.

La încetarea suspendării inspecției fiscale evocate mai sus a fost comunicată reluarea inspecției fiscale având nr. de înregistrare ..../27.09.2014.

Prin Dispoziția de măsuri nr. xxxx u fost stabilite două masuri:

- Prima vizând furnizarea unor documente contabile în linie cu dispozițiile contabile în vigoare, în condițiile în care „la data de 23.07.2014, data reluării inspecției fiscale parțiale, contribuabilul nu a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală registre, evidențe, documente de afaceri și alte înscrisuri solicitate, necesare efectuării inspecției.”

- A doua vizând furnizarea unor documente justificative privind anumite înregistrări ale petentei, având în vedere că „la data de ...data reluării inspecției fiscale parțiale, contribuabilul nu a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală registre, evidențe, documente de afaceri și alte înscrisuri solicitate, necesare efectuării inspecției.”

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

### **Impozit pe profit**

A. Prețuri de transfer:

1. Comparația profitului net al E România cu cel al AB E Suedia:

În fapt, în mare parte a produselor finite realizate de către E România, în speță produse electrocasnice, sunt vândute în întreaga perioadă supusă verificării către alte societăți din cadrul Grupului E. Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că, E România SA mai este afiliată cu societăți din cadrul Grupului E în baza prevederilor art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În urma analizei rezultatelor financiare ale E România SA în comparație cu rezultatele financiare ale Grupului E, a rezultat faptul că, în întreaga perioadă supusă inspecției fiscale E România SA a realizat pierdere în timp ce Grupul E a realizat profit. Situația comparativă a profitului net al societății din România și a AB E Suedia (societate care consolidează rezultatele financiare ale grupului) este prezentată în mod schematic mai jos (cifrele fiind în mii euro):

Societate/An	2008	2009	2010	2011	2012	2013
E România SA	xxx	xxx	xxx	xx	xx	-xx
E Suedia	+xxx	+xxx	+xxx	+xxx	+xxx	+xx

În drept, pct. 1.70 și pct. 1.71 din Ghidul OECD al prețurilor de transfer, „Când o companie afiliată realizează în mod consecvent pierderi, în timp ce grupul MNE în ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiză specială a elementelor de prețuri de transfer. [...] Totuși, o companie independentă nu va fi



*gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care înregistrează pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activități in aceiași termeni. Prin contrast, o companie afiliata ce realizează pierderi poate continua sa facă afaceri daca afacerea respectiva este benefica grupului MNE in ansamblu." [...] "Faptul ca exista o companie ce realizează pierderi si care încheie tranzacții cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau adminstratiei fiscale ca ar trebui verificate preturile de transfer. Compania in pierdere poate ca nu primește o recompensa adecvata din partea grupului MNE in care face parte pentru beneficiile ce deriva din activitățile sale."*

S-a analizat modul în care s-au format/stabilit prețurile de vânzare ale produselor E România SA către alte societăți din cadrul Grupului E. În urma acestei analize a rezultat faptul că, acestea sunt impuse de către Grupul E , existând o politică unitară a acestuia de remunerare a societăților producătoare din cadrul Grupului E sau a societăților care îndeplinesc activitatea de distribuție în cadrul Grupului .

Echipe de inspecție fiscală a solicitat reprezentanților E România SA informații referitoare la modul de stabilire a prețurilor cu care produsele sale se vând către alte societăți din cadrul Grupului E. Conform notei explicative a reprezentantului E România SA nr. 2851/04.06.2015 și înregistrată la AJFP MM sub nr. ....08.06.2015, anexa 13 la Raportul de inspecție fiscală, acesta arată la punctul nr. 1 că în cadrul Grupului E strategia generală a grupului, precum și politica de prețuri de transfer la nivelul grupului se stabilesc de către entități din cadrul Grupului E și sunt apoi implementate în cadrul fiecărei subsidiare, printre care și E România SA.

Echipe de inspecție fiscală a primit din partea E România SA documentul numit "Documentația cadru 2013", reprezentând anexa nr. 28 a dosarului privind prețurile de transfer, document în cadrul căruia se prezintă faptul că prețurile de transfer în cadrul grupului se stabilesc (prețul cu care produsele E România SA se vând către Grupul E), pentru activitatea de producție, pe baza unor costuri estimate, bugetate, ce cuprind costul direct al materialelor, costul direct al forței de muncă și cheltuielile directe de fabricație și cheltuielile de fabricație indirecte și costurile de prelucrare la care se adaugă o marjă de 2,5%. Prin comparație cu această marjă de adaos, marja de adaos aplicată la costurile directe și indirecte de producție ale AB E Suedia, a fost pe perioada 2008 - 2013 între 27.04% și 34.87%, după cum rezultă din situațiile financiare publice ale AB E Suedia. Situația analitică a marjei de adaos ale AB E Suedia este prezentată mai jos:

Indicator/AN	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Vânzări (mii euro)						
Costul bunurilor (mii euro)						

Marja de adaos la cost	27.04%	31.05%	34.87%	30.07%	31,15%	31.17%
------------------------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Astfel, în timp ce E România SA este, aferent activității de producție, un producător cu funcții și riscuri limitate, AB E Suedia este un antreprenor care implică mult mai multe funcții și riscuri aferent activității sale, ceea ce îi poate aduce acestuia din urmă rate mai mari de adaos sau pierderi mai consistente. Pe de altă parte însă, constatarea brută a echipei de inspecție fiscală este aceea că, marja de adaos aplicată asupra costurilor bunurilor vândute realizată de AB E Suedia este de 11-14 ori mai mare decât cea stabilită pentru E România SA.

## 2. Înregistrarea de pierderi:

În fapt, în urma analizei rezultatelor financiare ale E România SA, în comparație cu rezultatele financiare ale Grupului E, a rezultat faptul că, în întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, E România SA a realizat pierdere, în timp ce Grupul E a realizat profit. Situația comparativă a profitului net al societății din România și a AB E Suedia (societate care consolidează rezultatele financiare ale grupului) este prezentată în mod schematic mai jos (cifrele fiind în mii euro):

Societate/An	2008	2009	2010	2011	2012	2013
E România SA						
E Suedia						

Conform pct. 1.70 și pct. 1.71 din Ghidul OECD al prețurilor de transfer, „Când o companie afiliată realizează în mod consecvent pierderi, în timp ce grupul MNE în ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiză specială a elementelor de prețuri de transfer. [...] Totuși, o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni. Prin contrast, o companie afiliată care realizează pierderi poate continua să facă afaceri dacă afacerea respectivă este benefică grupului MNE în ansamblu.” [...] “Faptul că există o companie care realizează pierderi și care încheie tranzacții cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau administrației fiscale că ar trebui verificate prețurile de transfer. Compania în pierdere poate că nu primește o recompensă adecvată din partea grupului MNE în care face parte pentru beneficiile ce deriva din activitățile sale.”

Susținerea petentei că E nu poate fi considerată o companie care înregistrează pierderi în mod constant, nu a fost probată de aceasta cu dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, republicat, conform art. 206 Cod procedură fiscală, republicat, în condițiile în care așa cum rezultă din fila 2 a Raportului de inspecție fiscală, în anii 2010, 2011 și 2013 la o cifră de afaceri de peste 400 milioane lei, petenta a înregistrat mereu pierdere netă.

### 3. Comparația marjei operaționale cu marja brută a AB E Suedia:

Echipa de inspecție fiscală a analizat modul în care s-au format/stabilit prețurile de vânzare ale produselor E România SA către alte societăți din cadrul Grupului E. În urma acestei analize a rezultat faptul că, acestea sunt impuse de către Grupul E, existând o politică unitară a acestuia de remunerare a societăților producătoare în cadrul Grupului E sau a societăților care îndeplinesc activitatea de distribuție în cadrul Grupului E.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentanților E România SA informații referitoare la modul de stabilire a prețurilor cu care produsele sale se vând către alte societăți din cadrul Grupului E. Prin nota explicativă a reprezentantului E România SA nr. ..../04.06.2015 și înregistrată la AJFP MM sub nr...../08.06.2015, anexa 13 la Raportul de inspecție fiscală, acesta menționează la punctul nr. 1 că în cadrul Grupului E , strategia generală a grupului, precum și politica de prețuri de transfer la nivelul grupului se stabilesc de către entități din cadrul Grupului E și sunt apoi implementate în cadrul fiecărei subsidiare, printre care și E România SA.

Echipa de inspecție fiscală a primit din partea E România SA documentul numit "Documentația cadru 2013", reprezentând anexa nr 28 a dosarului privind prețurile de transfer, document în cadrul căruia se prezintă faptul că prețurile de transfer în cadrul grupului se stabilesc (prețul cu care produsele E România SA se vând către Grupul E x), pentru activitatea de producție, pe baza unor costuri estimate, bugetate, ce cuprind costul direct al materialelor, costul direct al forței de muncă și cheltuielile directe de fabricație și cheltuielile de fabricație indirecte și costurile de prelucrare la care se adaugă o marjă de 2,5%. Prin comparație cu această marja de adaos, marja de adaos aplicată la costurile directe și indirecte de producție ale AB E Suedia, a fost pe perioada 2008 - 2013 între 27.04% și 34.87%, după cum rezultă din situațiile financiare publice ale AB E Suedia.

Situația analitică a marjei de adaos ale AB E Suedia este prezentată mai jos:

Indicator/AN	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Vânzări(mii euro)						
Costul bunurilor (mii euro)						
Marja de adaos la cost						

Referitor la afirmația petentei că este fundamental greșită comparația dintre marja la costuri operaționale de 2,50% stabilită de politica de prețuri de transfer pentru activitățile de producție de electrocasnice (produse finite) ale E România și marja brută la costuri obținută de AB E SUEIDIA, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petenta nu a fundamentat

această susținere cu vreun motiv legal, conform art. 206 Cod procedură fiscală, republicat, afirmația sa că „nu a reușit să identifice sursa valorilor costului bunurilor vândute utilizate pentru calculul marjei brute la costul a AB E SUEZIA, menționate la pagina 5 a RIF”, nefiind conformă cu realitatea, atâta vreme cât echipa de inspecție fiscală a primit chiar de la petentă documentul numit „Documentația cadru 2013”, anexa 28 a DPT, din care rezultă că prețurile de transfer în cadrul grupului pentru activitatea de producție, pe baza unor costuri estimate, bugetate, ce cuprind costul direct al materialelor, costul direct al forței de munca și cheltuielile directe de fabricație și cheltuielile de fabricație indirecte și costurile de prelucrare la care se adaugă o marja de 2,5%. Prin comparație cu această marja de adaos, marja de adaos aplicată la costurile directe și indirecte de producție ale AB E Suedia, a fost pe perioada 2008 - 2013 între 27.04% și 34.87%, după cum rezultă din situațiile financiare publice ale AB E Suedia.

#### 4. Analiza comparativă a facturilor de vânzări de electrocasnice:

În fapt, s-au analizat prețurile cu care E România SA vinde produsele sale către Grupul Ex pe de o parte, comparativ cu prețul de vânzare a aceluiași produse, în aceeași perioadă, către societăți independente. În acest sens a analizat vânzarea în fiecare dintre anii 2008 - 2013 de produse identice, în cantități similare, în perioade similare ale anului, rezultatele acestei analize fiind că E România SA a vândut produsele sale către societăți independente, în condiții prezumate a fi de concurență și negociere, cu prețuri unitare cu cel puțin 25% mai mari decât prețurile cu care a vândut aceleași produse către societăți din Grupul E, acolo unde prețurile au fost stabilite de către Grup și nu sunt rezultatul unui proces real de negociere. Spre exemplificare, echipa de inspecție fiscală a realizat, aferent, fiecărui an supus inspecției fiscale, comparații ale produselor vândute către societăți din cadrul Grupului E sau către societăți independente.

Petenta a pus la dispoziție următoarele facturi: factura nr. ..../16.04.2008, .../29.04.2008, ..../29.08.2008, ..../29.09.2008, ..../17.02.2009, ...../29.05.2009, ...../28.05.2009, ...../26.10.2009, ..../02.11.2010, ...../02.11.2010, ...../30.08.2010, ...../09.02.2010, ...../07.11.2011, ...../30.03.2011, ...../06.01.2011, ..../29.10.2012, ...../16.03.2012, ..../05.03.2012, ...../20.02.2012, ...../22.10.2013, ...../05.06.2013, ...../07.03.2013, ...../22.01.2013 (anexa 14 la RIF).

Având în vedere cele de mai sus, respectiv relația de afiliere între E România SA și societățile din cadrul Grupului E cu care aceasta are tranzacții, analiza comparativă a rezultatelor financiare ale E România SA și societățile din cadrul Grupului E, analiza modului de formare a prețurilor de transfer între E România SA și societățile din cadrul Grupului E, analiza prețurilor unitare de vânzare a produselor către societăți din cadrul Grupului E sau către alți clienți

independenți, este susceptibil ca prețurile de transfer dintre E România SA și societățile din cadrul Grupului E să nu respecte principiul valorii de piață, aceasta însemnând că bunurile/serviciile cumpărate de E România SA de la membre ale Grupului E să fie prea scumpe, la o valoare mai mare decât valoarea de piață pe de o parte, și/sau ca valoarea cu care E România SA vinde produsele/serviciile sale către membre ale Grupului E să fie mai mică decât valoarea de piață.

Echipa de inspecție fiscală a constatat, urmare a celor prezentate la punctele 1-4, respectiv din compararea profitului net al SC E România SA cu cel al societății mamă, din analiza pierderilor E România SA, din compararea marjelor operaționale a E România SA cu cele ale societății mamă, precum și din analiza comparativă a vânzărilor de electrocasnice, către societatea mamă sau către clienți independenți, că tranzacțiile dintre E România SA și societățile afiliate ei, nu sunt la preț de piață.

Testarea respectării principiului valorii de piață în tranzacțiile derulate de E România SA cu partenerii săi afiliați, s-a făcut în baza prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, a Ordinului 222/2008 privind Conținutul dosarului preturilor de transfer prezentat de E România SA.

Referitor la motivațiile dezvoltate de petentă în cuprinsul Analizei comparative a facturilor de vânzare de electrocasnice, având ca și finalitate concluzia acesteia că deoarece condițiile de livrare/transport diferă în cadrul celor două tipuri de tranzacții cu bunuri desfășurate (producție și distribuție), comparate de inspecția fiscală, E suportând costurile de transport ale livrărilor către terți ca Altex, Domo, Metro, Flanco, dar nu suportă costurile aferente livrărilor către părți afiliate, învederăm acesteia următoarele:

În cuprinsul Normelor Metodologice de aplicare ale art. 11 din Codul fiscal nu au fost identificate precizări exprese care să instituie în sarcina inspecției fiscale obligativitatea de a fracționa estimarea pe categorii de activități.

Mai mult, ipoteza prezentată de petentă în motivarea acestui capăt de cerere, conform căreia firmele Altex, Domo, Metro, Flanco ar avea calitate în raport cu petenta de distribuitori terți, este infirmată de către informațiile conținute, de exemplu, de baza de date RECOM, conform căreia aceste firme au ca obiect principal de activitate comerțul cu produse electrocasnice.

Pe cale de consecință, varianta stării de fapt pe care încearcă să o inducă petenta atunci când califică firmele Altex, Domo, Metro, Flanco drept distribuitori terți, nu corespunde realității, în condițiile în care aceste firme sunt comercianți de produse electrocasnice și nu distribuitori ai acestora în cadrul codificării activităților din economia națională, existând o distincție limpede între activitatea de comerț și cea de distribuție.

La fel de lipsite de motivație legală, apar pretențiile petentei referitoare la diferențele de condiții de plată, cantitate și reduceri/rabaturi, în relație cu clienții terți comparativ cu părțile afiliate, conform art. 206 Cod procedură fiscală, republicat.

Referitor la argumentele petentei privind faptul că efectuarea unei comparații între prețurile practice de aceasta cu părțile afiliate pentru activitatea de producție, cu prețurile practice de petentă cu distribuitori terți pentru activitatea de comercializare, pentru aceleași tipuri de produse, nu este de natură a determina dacă **prețurile** aplicate în tranzacțiile cu părți afiliate sunt sau nu la nivel de piață.

Învederăm petentei că în condițiile în care aceasta nu indică punctual unde anume nu au fost utilizate aceste criterii stricte de aplicare a metodei comparării prețurilor de transfer, constatându-se astfel, nemotivarea acestei pretenții cu vreo stare de fapt sau normă legală, conform art. 206 din Codul de procedură fiscală, republicat, DGRFP Timișoara se află în imposibilitatea analizării temeiniciei acestei susțineri a petentei.

Mai mult, având în vedere principalul obiect de activitate al petentei: fabricarea de aparate electrocasnice, pretențiile petentei nu sunt întemeiate sub aspectul faptului că îi consideră pe comercianții Altex, Domo, Metro, Flanco „distribuitori terți”, în condițiile în care așa cum am demonstrat aceștia comercializează produse electrocasnice.

#### 5. Funcții îndeplinite și riscuri asumate de E România:

SC E RO SA prin fabrica de la Satu Mare produce la comandă produse (aragazuri și accesorii pentru aragazuri) pe care le vinde ulterior entităților afiliate din grup.

SC E RO SA fabrică produse pe care le vinde către părți afiliate după cum urmează:

- E HMP NV în baza unui contract de producție valabil începând cu data de 01.01.2004.
- E A AB în baza unui contract de producție valabil începând cu data de 01.01.2013;
- E Italy Spa și E Polonia în baza unor cereri specifice.

În ceea ce privește riscul de piață, acesta poate fi împărțit în riscul volumului vânzărilor și riscul de preț, așa cum este precizat în Master file la DPT (pag. 52) diviziile PD înregistrează un risc limitat privind volumul de vânzări, iar acest lucru este reflectat de modul de utilizare a unei prognoze continue, care să diminueze în mod eficace riscul în timpul anului.

E România SA primește de la entitățile afiliate informații aferente produselor ce urmează să le fabrice, aceste informații cuprinzând proiecte, desene, planuri, modele, specificații, date despre producție, tehnici, procese, proceduri, date privind performanțele, know-how și alte informații tehnice privind proiectul, fabricarea și/sau funcționarea produselor. Dintre funcțiile

îndeplinite de E România SA în cadrul activității de producție acestea sunt cele aferente stocurilor, inventarului, comenzilor, producției etc. Dintre riscurile asumate, amintim cele legate de investiții în capacități de producție, riscul privind eficiența producției, riscul valutar.

Concluzia prezentată de E România SA în documentația cadru, precum și în dosarul privind prețurile de transfer este aceea că, în perioada supusă verificării E România SA este, aferent activității de producție, producător cu funcții și riscuri limitate în relația cu părțile afiliate ale Grupului E.

Pentru a testa dacă prețul de transfer dintre E România SA și afiliații săi din cadrul Grupului E aferent activității de producție respectă principiul valorii de piață, E România SA a efectuat o analiza comparativa prin care a selectat un număr de 8 societăți comparabile, independente, care au aceeași activitate ca cea a E România SA - producător cu funcții și riscuri limitate.

6. Ajustarea marjei la costuri operaționale din producție cu valoarea costurilor de restructurare cu plățile compensatorii și valoarea cheltuielilor de depreciere adiționale.

În cadrul dosarului privind prețurile de transfer, la pag 81, precum și în anexa nr. 13 a dosarului privind prețurile de transfer, Ex România SA procedează la o ajustare a anumitor cheltuieli, în sensul excluderii lor din calculul indicatorului de profitabilitate comparat cu cel al celor 8 companii independente. Astfel, E România SA elimină din calculul profitului din exploatare aferent activității de producție aferent anilor 2009 - 2013 cheltuieli de natura plăților compensatorii acordate angajaților concediați, precum și cheltuieli de depreciere adiționale rezultate din reevaluarea activelor imobilizate.

Se constată, că prin eliminarea acestor cheltuieli petenta a majorat în mod artificial profitul din exploatare aferent activității de producție vândută către entități afiliate din cadrul Grupului E. Totodată această ajustare de cheltuieli (eliminarea de la calculul profitului a anumitor cheltuieli) s-a făcut pentru anii 2009 - 2013, deci doar pentru anii în care indicatorul financiar al E România era în afara intervalului de comparare, nu și pentru anul 2008, când indicatorul financiar al E România s-a aflat în cadrul intervalului de comparare.

Echipa de inspecție fiscală a analizat motivele care au stat la baza ajustării, respectiv eliminării anumitor tipuri de cheltuieli din calculul indicatorului de profitabilitate al E România SA.

Astfel, aferent cheltuielilor aferente plăților compensatorii pentru persoanele concediate, s-a solicitat reprezentantului E România SA să prezinte motivele pentru o astfel de eliminare de cheltuieli.

Conform notei explicative înregistrată la SC E România sub nr. ....../04.06.2015 și la la AJFP MM sub nr. 3731/08.06.2015, anexa 13 la RIF, la punctul 4, reprezentantul E România SA considera că decizia de concediere a angajaților E România SA a avut la baza scăderea pieței electrocasnicilor. Acesta mai arată totodată că modul de formare al prețurilor de transfer cu care E

România SA vinde produsele sale către entitățile afiliate ale Grupului E pornește de la costurile directe și indirecte de producție. Costurile de producție directe și indirecte nu cuprind costurile perioadei, considerându-se că aceste costuri cu personalul concediat reprezintă "un cost de regie generală, care nu participă sub nici o formă la obținerea bunului, motiv pentru care am considerat că nu trebuie luat în calculul indicatorului de profit". Totodată, reprezentantul E România SA consideră că Grupul E nu ar trebui să suporte costurile de natura celor în discuție, întrucât E România SA este cea care negociază obligațiile salariale. Conform celor susținute de către E România SA, eliminarea din calculul indicatorului de profit al E România SA caracterul excepțional al procesului de concediere și de plăți compensatorii aferente acestuia s-a procedat la eliminarea acestor cheltuieli cu plățile compensatorii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în perioada analizată vânzările Grupului E au crescut față de anul 2008 (cu excepția anului 2011), fapt ce nu susține afirmația E România SA referitoare la scăderea pieței electrocasnicelor. Din contră, vânzările anilor 2009, 2010, 2012 și 2013 sunt superioare celor ale anului 2008 (pagina 13 a dosarului privind prețurile de transfer). Referitor la modul de formare a prețurilor de transfer dintre E România SA și entitățile sale afiliate din cadrul Grupului E, așa cum am arătat și mai sus, acesta este un mod prin care se stabilesc prețurile între afiliați, faptul că acest mod de formare a prețurilor exclude cheltuieli de natura celor cu plățile compensatorii aferente personalului concediat nu presupune respectarea de către petentă a principiului valorii de piață.

Argumentul E România SA conform căruia Grupul E nu ar trebui să suporte costurile de natura celor aferente concedierii personalului, nu are relevanță în cauza dedusă judecății atâta vreme cât scopul oricărei afaceri este obținerea de profit, o argumentație conform căreia din prețul de vânzare al produselor sale ar trebui să fie eliminate anumite elemente de cost nu este motivat legal. Conform pct. 1.70 al Ghidului OECD privind prețurile de transfer, "*o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni.*" Un astfel de comportament poate fi tolerat doar dacă este benefic Grupului, cum este și cazul de față. Totodată, contrar celor susținute de reprezentanții E România SA, în anul 2010, societatea din România a primit din partea Grupului E un credit note (anexa nr. 15) la Raportul de inspecție fiscală) reprezentând ajutor financiar tocmai aferent acestor costuri cu concedierea personalului. E România SA, în contestația formulată, nu justifică motivația primirii acestui ajutor financiar sau motivul pentru care acesta a fost acordat doar în unul dintre anii în care astfel de costuri au existat, ceea ce confirmă caracterul impus al politicii de prețuri de transfer și totodată incoerența în aplicarea acestora. Argumentul E România SA referitor la prevederile Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea



reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, privind includerea sau neincluderea în costurile directe și indirecte ale unor cheltuieli ale perioadei nu au relevanță în contextul utilizării de către E România SA, pentru a testa respectarea principiului valorii de piață, a Metodei Marjei Nete de Tranzacționare, prevăzute la art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale celor prevăzute în normele de aplicare ale acestuia. Astfel, Metoda Marjei Nete de Tranzacționare prevăzută la punctul 29 din HG nr. 44/2003 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, date în aplicarea art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, presupun compararea unui indicator financiar (marja de profit la costuri din exploatare) obținut de E România SA în urma vânzărilor de produse finite către entitățile afiliate din cadrul Grupului E cu același indicator financiar al societăților independente care activează pe aceeași piață. Indicatorul financiar selectat de către E România SA, marja de profit din exploatare raportat la costurile de exploatare cuprinde și orice alte cheltuieli de natura celor de exploatare (operaționale).

Astfel se constată faptul că aceste cheltuieli cu concedierea personalului și cu plățile compensatorii nu sunt, conform Ordinului nr. 3055/2009, de natura cheltuielilor financiare sau de natura celor extraordinare (definite în Ordinul 3055/2009 "*calamități și alte evenimente extraordinare*"), precizate în mod distinct în cadrul secțiunii 8.10.2 din Ordinul nr. 3055/2009, ele fiind cheltuieli de natura operațională, cheltuieli de exploatare, ce sunt luate în calculul indicatorului de profitabilitate marja de profit raportată la costuri de exploatare (operaționale).

Argumentul E România SA referitor la caracterul extraordinar al procesului de concediere trebuie analizat în condițiile legii, constatându-se că o concediere nu este considerată de către Ordinul nr. 3055/2009 un eveniment extraordinar, aceasta nefiind de natură să determine la eliminarea costurilor aferente lui din calculul indicatorului de profitabilitate. Mai mult de atât, prin răspunsul dat de E România SA la nota explicativă emisă de SC E România sub nr. ..../04.06.2015 și înregistrată la AJFP MM sub nr. ..../08.06.2015, anexa 13 la Raportul de inspecție fiscală, contribuabilul declară că nu a făcut o ajustare similară, adică nu a exclus din calculul indicatorului de comparabilitate nicio cheltuială, la cele 8 societăți comparabile. Ca urmare, a comparat un indicator modificat al E România SA cu un indicator de profitabilitate nemodificat la cele 8 societăți independente.

Aferent cheltuielilor de depreciere adiționale rezultate din reevaluarea activelor imobilizate, s-a solicitat reprezentantului E România SA să prezinte motivele pentru o astfel de eliminare de cheltuieli. Prin nota explicativă emisă de SC E România sub nr. ..../04.06.2015 și înregistrată la AJFP MM sub nr. ..../08.06.2015, anexa 13 la Raportul de inspecție fiscală, la punctul 5, reprezentantul E România SA consideră că cheltuielile de depreciere adiționale

reprezintă costuri cu caracter extraordinar care ar trebui eliminate la calculul indicatorului de profitabilitate marja de profit raportat la costul din exploatare. Din analiza celor arătate la acest punct al notei explicative, chiar dacă s-a prezentat modul în care se face o reevaluare, principiile reevaluării, tratamentul fiscal al acesteia, nu se poate reține niciun argument legal al E România SA pentru care aceste cheltuieli ar trebui eliminate de la calculul indicatorului de profitabilitate comparat.

Referitor la caracterul extraordinar al costurilor cu deprecierea adițională rezultată din reevaluarea activelor imobilizate, învederăm petentei că atâta timp cât ele sunt prevăzute de normele contabile, de standardele internaționale de raportare financiară ele nu pot avea un caracter extraordinar.

În conformitate cu prevederile Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cheltuielile de natura celor cu amortizările sunt cheltuieli de exploatare (operaționale), ele nefiind în niciun caz cheltuieli extraordinare, acestea din urmă fiind cheltuieli rezultate ca urmare a unor calamități sau alte evenimente extraordinare.

**În drept**, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]*

*(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”*

Potrivit art.11 alin.2 din același act normativ:

*“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:*

*a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;*

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

**d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.**

Conform prevederilor 23, 24, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma unei 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 dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

- b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;*
- c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;*
- d) circumstanțele cazului individual;*
- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;*
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;*
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.*

*33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:*

- a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;*
- b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;*
- c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;*
- d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;*
- e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;*
- f) condițiile speciale de concurență.*

*(...) 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.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia

dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și **“orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”**

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare 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 acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla 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 service 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”.*

Se reține că 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. În funcție de profilul funcțional și de risc al persoanei afiliate testate se va alege un indicator financiar.

Autoritățile fiscale au dreptul să efectueze ajustări atunci când marja netă de profit obținută de persoana afiliată rezidentă din tranzacții controlate nu este cuprinse în intervalul de comparare rezultat ca urmare a analizei profitabilității obținute de societăți independente comparabile. Ajustările se vor efectua la valoarea mediană, unde valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare, așa cum prevede art.2 alin.3 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

*„În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.”*

Conform pct. 5 al notei explicative emisă de SC E România sub nr. ....04.06.2015 și înregistrată la AJFP MM sub nr...../08.06.2015, anexa 13 a Raportului de inspecție fiscală, petenta declară că nu a făcut o ajustare similară, adică nu a exclus din calculul indicatorului de comparabilitate nicio cheltuială, la cele 8 societăți comparabile. Ca urmare, a comparat un indicator modificat al E România SA cu un indicator de profitabilitate nemodificat la cele 8 societăți independente. În concluzie, avându-se în vedere cele prezentate mai sus, aferent activității de producție realizată de E România SA în beneficiul entităților sale afiliate din cadrul Grupului E, eliminările de cheltuieli efectuate de petentă au fost realizate fără respectarea prevederilor în vigoare, ele fiind făcute doar cu scopul de a crea o aparentă respectare a principiului valorii de piață.

Ca urmare, aferent activității de producție realizată de E România SA în beneficiul entităților sale afiliate din cadrul Grupului E, utilizând Metoda Marjei Nete de Tranzacționare, comparând marja de profit raportată la costurile de exploatare, E România SA rezultă că aferent anilor 2009 - 2013 nu a respectat principiul valorii de piață prevăzut la art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În baza art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în mod corect și legal echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea sumei venitului pe care E România SA trebuia să îl

realizeze din vânzarea produselor sale către entitățile afiliate din cadrul Grupului E. În conformitate cu prevederile art. 2 al anexei 1 a Ordinului nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, valoarea mediană prezentată de către E România SA în dosarul prețurilor de transfer este considerată a fi prețul de transfer ce respectă principiul valorii de piață. Valoarea mediană prezentată de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer la pag. 81 este de 7.07% pentru anul 2009, 3.98% pentru anul 2010, 0.42% pentru anul 2011, 2.09% pentru anul 2012 și de 1.5% pentru anul 2013.

Echipa de inspecție fiscală, aferent activității de producție realizată de E România SA în beneficiul entităților sale afiliate din cadrul Grupului E, a procedat în continuare la ajustarea sumei venitului pe care E România SA trebuia să îl realizeze din vânzarea produselor sale către entitățile afiliate din cadrul Grupului E, la nivelul la care indicatorul de profitabilitate (profit din exploatare raportat la costuri din exploatare) este egal cu valoarea medianei pentru fiecare dintre anii 2009 -2013.

Cu excepția valorilor aferente anului 2008, aceste valori, se află în afara intervalului de comparare, motiv pentru care s-a procedat la ajustarea veniturilor impozabile la valoarea medianei. Implicațiile fiscale ale aplicării prevederilor legale în vigoare aferent activității de producție se regăsește în cadrul cap. III al RIF.

#### 7. Ajustarea veniturilor din activitatea de producție a E România SA Anul fiscal 2009:

Echipa de inspecție fiscală a constatat, așa cum a fost prezentat mai sus, ca în anul 2009, prețurile cu care E România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E nu respectă principiul valorii de piață. Mai exact, conform datelor puse la dispoziție de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, utilizând Metoda Marjei Nete de Tranzacționare conform prevederilor art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale normelor de aplicare ale sale, comparând ca indicator financiar marja la costuri din exploatare (adică profitul din exploatare aferent activității de producție raportat la costuri din exploatare) aferent anului 2009, companii independente care activează pe aceeași piață au realizat o marjă de profit într-un interval de comparare, conform prevederilor art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului nr. 222/2008, cuprins între 4,12 % și 9,60 %, cu o mediană la 7,7% (pag. 81 a dosarului privind prețurile de transfer).

Pe de altă parte, E România SA a realizat din vânzarea produselor sale către entități afiliate din cadrul Grupului E o marjă de profit raportată la costuri din exploatare de - 3,50%. În calculul prezentat în anexa nr. 13 a dosarului privind prețurile de transfer, precum și la pag. 81 a dosarului, E România SA a eliminat din calculul acestui indicator anumite cheltuieli. Echipa de inspecție fiscală a analizat aceste cheltuieli și, conform motivelor prezentate mai sus, a considerat că eliminarea acestor cheltuieli din calculul indicatorului financiar al

E România SA comparat nu este justificată. Totodată, conform situației "Matricea segmentării bilanțului .... an 2009 fără ajustări" și a situației "Matricea segmentării activității de producție pe clienți an 2009" situații furnizate prin adresele emise de SC E România SA sub nr. .... din data 20.05.2015 și nr. .... din 20.05.2015 și înregistrate la AJFP MM sub nr. ..../22.05.2015 și nr. ..../22.05.2015, rezultă că aferent anului 2009 E România SA a realizat pierdere din exploatare în timp ce rezultatul societăților din intervalul de comparare este pozitiv.

Din comparația marjei de profit a E România SA cu intervalul de comparare prezentat de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer rezultă că în anul 2009 prețurile cu care E România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E nu respectă principiul valorii de piață. Constatarea echipei de inspecție fiscală a avut la bază constatările proprii, datele prezentate de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, situațiile financiare ale E România SA declarațiile, documentele și informațiile furnizate de E România SA.

Urmare a faptului că aferent activității de producție prețurile de transfer utilizate de E România SA în vânzarea produselor sale către entități afiliate ale Grupului E nu respectă principiul valorii de piață, echipa de inspecție fiscală a procedat, conform art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, la ajustarea veniturilor pe care E România SA trebuia să le obțină pe relația cu entitățile sale afiliate din cadrul Grupului E pentru a reflecta prețul de piață al tranzacției.

Ajustarea venitului s-a făcut, în conformitate cu prevederile art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului nr. 222/2008 la valoarea mediană prezentată de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, de 7,07 %.

În urma ajustării acestor venituri, veniturile pe care trebuia să le obțină E România SA au fost calculate la suma de xxxxxxxxxx lei, iar suma suplimentară a veniturilor este de xxxxx lei. Modul analitic de calcul al ajustării veniturilor, a sumei suplimentare a veniturilor, precum și o defalcare a acestor ajustări pentru fiecare din clienții E România SA către care a vândut produsele sale în anul 2009 este prezentat în anexa nr. 17 (Situația privind modul de calcul al ajustării venitului și al impozitului pe profit suplimentar aferent activității de producție către afiliați în perioada 2009 - 2013) care face parte integrantă din RIF.

Urmare a celor prezentate mai sus, aferent ajustării veniturilor din activitatea de producție pe care E România SA o vinde către entitățile afiliate din cadrul Grupului E, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2009 în suma de xxxxx lei.

Pentru activitatea de producție: Deoarece, valoarea mediană obținută la SC E România SA nu se regăsește în intervalul de comparare (nu respectă



principiul valorii de piață), în urma controlului fiscal, se estimează venituri impozabile suplimentare. astfel:

În Anul fiscal 2010:

În anul 2010, prețurile cu care E România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E nu respectă principiul valorii de piață. Mai exact, conform datelor puse la dispoziție de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, utilizând Metoda Marjei Nete de Tranzacționare conform prevederilor art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale normelor de aplicare ale sale, comparând ca indicator financiar marja la costuri din exploatare (adică profitul din exploatare aferent activității de producție raportat la costuri din exploatare) aferent anului 2010, companii independente care activează pe aceeași piață au realizat o marjă de profit într-un interval de comparare, conform prevederilor art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului 222/2008, cuprins între 2,48% și 5,41%, cu o mediană la 3,98% (pag. 81 a dosarului privind prețurile de transfer).

Pe de alta parte, E România SA a realizat din vânzarea produselor sale către entități afiliate din cadrul Grupului E o marjă de profit raportată la costuri din exploatare de minus 0,04%. În calculul prezentat în anexa nr. 13 a dosarului privind prețurile de transfer, precum și la pag. 81 a dosarului, E România SA a eliminat din calculul acestui indicator anumite cheltuieli. Echipa de inspecție fiscală a analizat aceste cheltuieli și, conform motivelor prezentate mai sus, a considerat că eliminarea acestor cheltuieli din calculul indicatorului financiar al E România SA comparat nu este justificată. Totodată, conform situației "Matricea segmentării bilanțului E an 2010 fără ajustări" și a situației "Matricea segmentării activității de producție pe clienți an 2010" situații furnizate prin adresele emise de SC E România SA sub nr..... din data 20.05.2015 și nr. ....din 20.05.2015 și înregistrate la AJFP MM sub nr. ..../22.05.2015 și nr. ..../22.05.2015, rezultă că aferent anului 2010 E România SA a realizat pierdere din exploatare în timp ce rezultatul societăților din intervalul de comparare este pozitiv.

Din comparația marjei de profit a E România SA cu intervalul de comparare prezentat de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer rezultă că în anul 2010 prețurile cu care E România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E nu respectă principiul valorii de piață. Constatarea echipei de inspecție fiscală a avut la baza constatările proprii, datele prezentate de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, situațiile financiare ale E România SA declarațiile, documentele și informațiile furnizate de E România SA.

Urmare a faptului că aferent activității de producție prețurile de transfer utilizate de E România SA în vânzarea produselor sale către entități afiliate ale Grupului E nu respectă principiul valorii de piață, echipa de inspecție fiscală a procedat, a procedat corect și legal, conform art. 11 alin. 2 din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, la ajustarea veniturilor pe care E România SA trebuia să le obțină pe relația cu entitățile sale afiliate din cadrul Grupului E pentru a reflecta prețul de piață al tranzacției.

Ajustarea venitului s-a făcut, în conformitate cu prevederile art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului nr. 222/2008 la valoarea mediană prezentată de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, de 3,98%.

În urma ajustării acestor venituri, veniturile pe care trebuia să le obțină E România SA au fost calculate la suma de xxxxxlei, iar suma suplimentară a veniturilor este de xxxxx lei. Modul analitic de calcul al ajustării veniturilor, a sumei suplimentare a veniturilor, precum și o defalcare a acestor ajustări pentru fiecare din clienții E România SA către care a vândut produsele sale în anul 2010 este prezentat în anexa nr. 17 (Situția privind modul de calcul al ajustării venitului și al impozitului pe profit suplimentar aferent activității de producție către afiliați în perioada 2009 - 2013) care face parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Urmare a celor prezentate mai sus, aferent ajustării veniturilor din activitatea de producție pe care E România SA o vinde către entitățile afiliate din cadrul Grupului E în conformitate cu prevederile art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2010 în sumă de xxxx lei. Modul de calcul al acestuia este prezentat în anexa nr. 17 care face parte integrantă din RIF.

Pentru activitatea de producție: Deoarece, valoarea mediana obținută în anul 2010 la SC E România SA nu se regăsește în intervalul de comparare (nu respecta principiul valorii de piață), în urma controlului fiscal, s-au estimat venituri impozabile suplimentare.

#### Anul fiscal 2011:

Echipa de inspecție fiscală a constatat, așa cum a fost prezentat mai sus, ca în anul 2011, prețurile cu care E România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E nu respecta principiul valorii de piață. Mai exact, conform datelor puse la dispoziție de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, utilizând Metoda Marjei Nete de Tranzacționare conform prevederilor art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale normelor de aplicare ale sale, comparând ca indicator financiar marja la costuri din exploatare (adică profitul din exploatare aferent activității de producție raportat la costuri din exploatare) aferent anului 2011, companii independente care activează pe aceeași piață au realizat o marja de profit într-un interval de comparare, conform prevederilor art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului 222/2008, cuprins între minus 1,22% și 3,47%, cu o mediana la 0,42% (pag. 81 a dosarului privind prețurile de transfer).

Pe de alta parte, E România SA a realizat din vânzarea produselor sale către entități afiliate din cadrul Grupului E o marja de profit raportata la costuri din exploatare de 4,56%. In calculul prezentat in anexa nr. 13 a dosarului privind preturile de transfer precum si la pag. 81 a dosarului, E România SA a eliminat din calculul acestui indicator anumite cheltuieli. Echipa de inspectie fiscala a analizat aceste cheltuieli si, conform motivelor prezentate mai sus, a considerat ca eliminarea acestor cheltuieli din calculul indicatorului financiar al E România SA comparat nu este justificata. Totodata, conform situatii "Matricea segmentarii bilanțului E an 2011 fara ajustări", si a situatii "Matricea segmentarii activității de producție pe clienți an 2011" situatii furnizate prin adresele emise de SC E România SA sub nr. .... din data 20.05.2015 si nr. ....din 20.05.2015 si înregistrate la AJFP MM sub nr. ....2/22.05.2015 si ...../22.05.2015, rezulta ca aferent anului 2011 E România SA a realizat pierdere din exploatare in timp ce rezultatul societăților din intervalul de comparare este pozitiv.

Din comparația marjei de profit a E România SA cu intervalul de comparare prezentat de E România SA in dosarul privind preturile de transfer rezulta ca în anul 2011 preturile cu care Ex România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E nu respecta principiul valorii de piața. Constatarea echipei de inspectie fiscala a avut la baza constatările proprii, datele prezentate de E România SA in dosarul privind preturile de transfer, situatiile financiare ale E România SA declarațiile, documentele si informațiile furnizate de E România SA.

Urmarea faptului ca aferent activității de producție preturile de transfer utilizate de E România SA in vânzarea produselor sale către entități afiliate ale Grupului E nu respecta principiul valorii de piața, echipa de inspectie fiscala a procedat, conform art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, la ajustarea veniturilor pe care E România SA trebuia sa le obtina pe relația cu entitățile sale afiliate din cadrul Grupului E pentru a reflecta prețul de piața al tranzacției.

Ajustarea venitului s-a făcut, in conformitate cu prevederile art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului nr. 222/2008 la valoarea mediana prezentata de E România SA in dosarul privind preturile de transfer, de 0,42%.

In urma ajustării acestor venituri, veniturile pe care trebuia sa le obtina E România SA au fost calculate la suma de xxxxxx lei, iar suma suplimentara a veniturilor este de xxxxxx lei. Modul analitic de calcul al ajustării veniturilor, a sumei suplimentare a veniturilor precum si o defalcare a acestor ajustări pentru fiecare din clienții E România SA către care a vândut produsele sale in anul 2011 este prezentat in anexa nr. 17 (Situatia privind modul de calcul al ajustării venitului si al impozitului pe profit suplimentar afferent activității de producție către afiliați in perioada 2009 - 2013) care face parte integranta din Raportul de inspectie fiscala.

Urmarea celor prezentate mai sus, aferent ajustării veniturilor din activitatea de producție pe care E România SA o vinde către entitățile afiliate din cadrul Grupului E, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2011 în suma de xxxxx lei.

Pentru activitatea de producție: Deoarece, valoarea mediana obținută în anul 2011 la SC E România SA nu se regăsește în intervalul de comparare (nu respectă principiul valorii de piață), în urma controlului fiscal, s-au estimat venituri impozabile suplimentare.

#### Anul fiscal 2012:

Echipa de inspecție fiscală a constatat, așa cum a fost prezentat mai sus, că în anul 2012, prețurile cu care E România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E x nu respectă principiul valorii de piață. Mai exact, conform datelor puse la dispoziție de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, utilizând Metoda Marjei Nete de Tranzacționare conform prevederilor art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale normelor de aplicare ale sale, comparând ca indicator financiar marja la costuri din exploatare (adică profitul din exploatare aferent activității de producție raportat la costuri din exploatare) aferent anului 2012, companii independente care activează pe aceeași piață au realizat o marjă de profit într-un interval de comparare, conform prevederilor art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului nr. 222/2008, cuprins între 1,44% și 3,68%, cu o mediană la 2,09% (pag. 81 a dosarului privind prețurile de transfer).

Pe de altă parte, E România SA a realizat din vânzarea produselor sale către entități afiliate din cadrul Grupului E o marjă de profit raportată la costuri din exploatare de 4,21%. În calculul prezentat în anexa nr. 13 a dosarului privind prețurile de transfer, precum și la pag. 81 a dosarului, E România SA a eliminat din calculul acestui indicator anumite cheltuieli. Echipa de inspecție fiscală a analizat aceste cheltuieli și, conform motivelor prezentate mai sus, a considerat că eliminarea acestor cheltuieli din calculul indicatorului financiar al E România SA comparat nu este justificată. Totodată, conform situației "Matricea segmentării bilanțului E an 2012, fără ajustări" și a situației "Matricea segmentării activității de producție pe clienți an 2012", situații furnizate prin adresele emise de SC E România SA sub nr. .... din data 20.05.2015 și nr. .... din 20.05.2015 și înregistrate la AJFP MM sub nr. .... /22.05.2015 și nr. .... /22.05.2015, rezultă că aferent anului 2012, E România SA a realizat pierdere din exploatare în timp ce rezultatul societăților din intervalul de comparare este pozitiv.

Din comparația marjei de profit a E România SA cu intervalul de comparare prezentat de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer

rezultă că în anul 2012, prețurile cu care E România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E nu respectă principiul valorii de piață.

Constatarea echipei de inspecție fiscală a avut la bază constatările proprii, datele prezentate de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, situațiile financiare ale E România SA declarațiile, documentele și informațiile furnizate de E România SA.

Urmare a faptului că aferent activității de producție prețurile de transfer utilizate de E România SA în vânzarea produselor sale către entități afiliate ale Grupului E nu respectă principiul valorii de piață, echipa de inspecție fiscală a procedat, conform art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, la ajustarea veniturilor pe care E România SA trebuia să le obțină pe relația cu entitățile sale afiliate din cadrul Grupului E pentru a reflecta prețul de piață al tranzacției.

Ajustarea venitului s-a făcut, în conformitate cu prevederile art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului nr. 222/2008 la valoarea mediană prezentată de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, de 2,09%.

În urma ajustării acestor venituri, veniturile pe care trebuia să le obțină E România SA au fost calculate la suma de xxxxx lei, iar suma suplimentară a veniturilor este de xxxxxx lei. Modul analitic de calcul al ajustării veniturilor, a sumei suplimentare a veniturilor, precum și o defalcare a acestor ajustări pentru fiecare din clienții E România SA către care a vândut produsele sale în anul 2012, este prezentat în anexa nr. 17 (Situația privind modul de calcul al ajustării venitului și al impozitului pe profit suplimentar aferent activității de producție către afiliați în perioada 2009 - 2013) care face parte integrantă din RIF.

Urmarea celor prezentate mai sus, aferent ajustării veniturilor din activitatea de producție pe care E România SA o vinde către entitățile afiliate din cadrul Grupului E, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2012 în sumă de xxxxxx lei.

#### Anul fiscal 2013:

Echipa de inspecție fiscală a constatat, așa cum a fost prezentat mai sus, ca în anul 2013, prețurile cu care E România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E nu respectă principiul valorii de piață. Mai exact, conform datelor puse la dispoziție de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, utilizând Metoda Marjei Nete de Tranzacționare conform prevederilor art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale normelor de aplicare ale sale, comparând ca indicator financiar marja la costuri din exploatare (adică profitul din exploatare aferent activității de producție raportat la costuri din exploatare) aferent anului 2013, companii

independente care activează pe aceeași piață au realizat o marja de profit într-un interval de comparare, conform prevederilor art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului nr. 222/2008, cuprins între 0,16% și 5,14%, cu o mediană la 1,50% (pag. 81 a dosarului privind prețurile de transfer).

Pe de alt parte, E România SA a realizat din vânzarea produselor sale către entități afiliate din cadrul Grupului E o marjă de profit raportată la costuri din exploatare de 3,30%. În calculul prezentat în anexa nr. 13 a dosarului privind prețurile de transfer, precum și la pag. 81 a dosarului, E România SA a eliminat din calculul acestui indicator anumite cheltuieli. Echipa de inspecție fiscală a analizat aceste cheltuieli și, conform motivelor prezentate mai sus, a considerat că eliminarea acestor cheltuieli din calculul indicatorului financiar al E România SA comparat nu este justificată. Totodată, conform situației "Matricea segmentării bilanțului E an 2013 fără ajustări" și a situației "Matricea segmentării activității de producție pe clienți an 2013" situații furnizate prin adresele emise de SC E România SA sub nr. 2723 din data 20.05.2015 și nr. 2724 din 20.05.2015 și înregistrate la AJFP MM sub nr. .... /22.05.2015 și nr. .... /22.05.2015, rezultă că aferent anului 2013 E România SA a realizat pierdere din exploatare în timp ce rezultatul societăților din intervalul de comparare este pozitiv.

Din comparația marjei de profit a E România SA cu intervalul de comparare prezentat de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer rezultă că în anul 2013 prețurile cu care E România SA vinde aceste produse către entitățile afiliate din cadrul Grupului E nu respectă principiul valorii de piață. Constatarea echipei de inspecție fiscală a avut la bază constatările proprii, datele prezentate de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, situațiile financiare ale E România SA declarațiile, documentele și informațiile furnizate de E România SA.

Urmare a faptului că aferent activității de producție prețurile de transfer utilizate de E România SA în vânzarea produselor sale către entități afiliate ale Grupului E nu respectă principiul valorii de piață, echipa de inspecție fiscală a procedat, conform art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, la ajustarea veniturilor pe care E România SA trebuia să le obțină pe relația cu entitățile sale afiliate din cadrul Grupului E pentru a reflecta prețul de piață al tranzacției.

Ajustarea venitului s-a făcut, în conformitate cu prevederile art. 2 din Anexa nr. 1 a Ordinului nr. 222/2008 la valoarea mediană prezentată de E România SA în dosarul privind prețurile de transfer, de 1,50%. În urma ajustării acestor venituri, veniturile pe care trebuia să le obțină E România SA au fost calculate la suma de xxxxxxx lei, iar suma suplimentară a veniturilor este de xxxxxxx lei. Modul analitic de calcul al ajustării veniturilor, a sumei suplimentare a veniturilor, precum și o defalcare a acestor ajustări pentru fiecare din clienții E România SA către care a vândut produsele sale în anul 2013 este

prezentat în anexa nr. 17 (Situția privind modul de calcul al ajustării venitului și al impozitului pe profit suplimentar aferent activității de producție către afiliați în perioada 2009 - 2013) care face parte integrantă din RIF.

Urmare a celor prezentate mai sus, aferent ajustării veniturilor din activitatea de producție pe care E România SA o vinde către entitățile afiliate din cadrul Grupului E, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2013 în suma de xxxxxxxxx lei.

În ceea ce privește susținerea petentei, reluată pe parcursul întregii contestații, că ajustarea la mediana excede principiilor de bază ale fiscalității, se rețin următoarele:

Așa cum în mod corect a motivat petenta în contestația formulată, Legea fundamentală a fiscalității este Codul Fiscal, care împreună cu Normele de aplicare reglementează modul de calcul a impozitelor și taxelor, stipulând clar și explicit în conformitate cu indicațiile din liniile directoare ale OCDE și făcând trimitere la acestea, semnificația noțiunii de preț de piață sau interval de piață, dar așa cum s-a demonstrat în cele ce preced nu rezultă că au fost încălcate principiile reglementate de actele normative indicate de petentă.

Mai mult actele normative invocate nu instituie în egală măsură o echivalență nici între prețul de piață și quartila inferioară, ambele valori reflectând în fapt preț de piață. Dacă s-ar admite (prin absurd) că ar fi fost încălcat principiul ierarhiei actelor normative și în concordanță cu dispozițiile imperative ale Codului fiscal, textul normativ care reglementează ajustarea impozitului pe profit, art. 11 alin. (2) din Codul Fiscal, invocând faptul că nu există o echivalență între ajustarea la mediana și prețul de piață, în consecință, în egală măsură s-ar încălca actul normativ invocat prin aplicarea la quartila inferioară, neexistând nicio echivalență, așa cum am subliniat, între prețul de piață și quartila inferioară. Intervalul considerat în limita valorilor de piață este între quartila 1 și quartila 3, iar valoarea situată în mijlocul intervalului de valori este mediana.

În Ordinul nr. 222/2008 legiuitorul stabilește valoarea pentru ajustarea tranzacțiilor între afiliați - în cazul în care indicatorul de comparare nu se încadrează în interval - ca fiind valoarea situată în mijlocul intervalului de valori, respectiv mediana.

Astfel, ajustarea la mediană efectuată de organele de inspecție fiscală este în conformitate cu prevederile legale în domeniu, respectiv justă, corectă și echitabilă, iar veniturile suplimentare rezultate în urma ajustării s-au determinat ținând cont de principiul lungimii de braț și cu respectarea principiului valorii de piață.

Referitor la supra-impozitarea petentei, invocăm prevederile pct. 1.48 și art. 3 din anexa nr. I la O.M.E.F. 222/2008, subliniind faptul că prezenta cauză dedusă judecării nu are ca obiect verificarea supra-impozitării petentei, analizarea legalității constatărilor organelor de inspecție fiscală realizându-se prin raportare la normele fiscale naționale opozabile *erga omnes*; prin excluderea segmentelor extreme (inferior și superior) din intervalul cuartilar (plaja de valori de deplină concurență), eliminându-se posibilitatea stabilirii în sarcina petentei a unor diferențe suplimentare de impozit ca o consecință a ajustării excesive a veniturilor și cheltuielilor sale.

Față de cele prezentate se reține că prin Liniile Directoare OECD se prevăd condițiile în care „o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată”, respectiv „[...] Tranzacțiile controlate sunt comparabile cu tranzacțiile necontrolate atunci când nici una dintre diferențele dintre tranzacții nu poate afecta substanțial factorul examinat în cursul metodologiei (ex. prețul sau marja), sau dacă se pot efectua ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectele acestor diferențe”, iar OPANAF nr.222/2008 prevede:

**“(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.**

**(4) Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare”**

De reținut este faptul că Liniile directoare OECD nu reprezintă un act normativ acceptat de România prin aprobare, aderare sau ratificare și, prin urmare, acestea nu au forța juridică superioară OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.

B. Diferențe privind stocarea sau destocarea producției realizate:

În fapt, în urma verificării documentelor financiar contabile au rezultat următoarele aspecte:

Din analiza modului de descărcare a producției realizate și vândute, respectiv din analiza conturilor 711 „producție stocată”, cont 331 „produse în curs de execuție”, cont 345 „produse finite”, cont 346 „produse reziduale”, cont 348 „diferențe de preț produse finite”, conform datelor din balanțele de verificare contabilă pe fiecare lună din anul 2008 și a situației prezentate de societate (anexa 8) au rezultat diferențe privind stocarea sau destocarea producției realizate. Corelația pentru verificarea contului 711 este următoarea: sold inițial (cont 331 + cont 345 + cont 346 + cont 348) - sold final (cont 331 + cont 345 + cont 346 + cont 348) = diferența dintre soldurile lunare ale contului 711 (debitoare sau creditoare).



Aceste solduri se recunosc în contul 121 „profit și pierdere”. Dacă suma este pozitivă înseamnă că există o stocare și invers, dacă sumele sunt negative vom avea o destocare.

În situația în care soldul lunar al contului 711 este debitor, acesta este considerat ca și o cheltuială și se închide prin debitul contului 121 „profit și pierdere”.

Pentru anul 2009 soldul anual al contului 121 este debitor (conform anexei 8/anul 2009).

În conformitate cu situațiile puse la dispoziție de societate (anexa 8), privind conturile 331, 345, 345.1, 345.2, 345.3, 345.4, 348, 7110, 7111 în care sunt prezentate soldurile inițiale, rulajele lunare, rulajele cumulate și soldurile finale aferente anului 2009, soldul final debitor al contului 331 „produse în curs de execuție” este în sumă de xxxxx lei. De asemenea, tot din situațiile puse la dispoziție de societate, pentru anul 2010, societatea preia ca sold inițial debitor al contului 331, suma de xxxxxx lei. Prin urmare, rezultă o diferență în sumă de xxxxx lei, care nu a putut fi justificată de către petentă.

Au fost solicitate notele contabile și documentele justificative, care au stat la baza acestei înregistrări. În urma acestei solicitări, au fost prezentate de către societate, o succesiune de note contabile eronate și ulterior corectate, din care reiese că, această sumă a fost înregistrată inițial în contul 308.300 „diferența preț standard materiale”, iar ulterior înregistrată în contul 331 „produse în curs de execuție”.

Prin urmare, diferența în sumă de xxxxxx lei, reprezintă un venit neevidențiat de petentă, care prin adresa nr. ..../03.07.2015 ca, document justificativ pentru suma de xxxxxxx lei, o Nota internă, din care rezultă că, această sumă reprezintă diferență preț standard materiale valabile pentru 2009.

De asemenea, au fost anexate raportului de inspecție fiscală, situațiile puse la dispoziție de SC E România SA în timpul controlului, referitoare la rulajele și soldurile conturilor 3310, 3451, 3452, 3453, 3454, 3480, 3713, 7110, 7111, pentru anul 2009 și 2010.

Anul fiscal 2011:

În urma verificării documentelor financiar contabile a rezultat următorul aspect: din analiza modului de descărcare a producției realizate și vândute, respectiv din analiza conturilor 711 „producție stocată”, cont 331 „produse în curs de execuție”, cont 345 „produse finite”, cont 346 „produse reziduale”, cont 348 „diferențe de preț produse finite”, conform datelor din balanțele de verificare contabilă pe fiecare lună din anul 2008 și a situației prezentate de societate (anexată) au rezultat diferențe privind stocarea sau destocarea producției realizate. Corelația pentru verificarea contului 711 este următoarea: sold inițial (cont 331 + cont 345 + cont 346 + cont 348) - sold final (cont 331 + cont 345 + cont 346 + cont 348) = diferența dintre soldurile lunare ale contului 711 (debitoare sau creditoare).

Aceste solduri se recunosc în contul 121 „profit si pierdere”. Dacă suma este pozitivă înseamnă că avem o stocare și invers, dacă sumele sunt negative vom avea o destocare.

În situația în care soldul lunar al contului 711 este debitor, acesta este considerat ca și o cheltuială și se închide prin debitul contului 121 „profit și pierdere”.

Dacă soldul lunar al contului 711 este creditor, acesta este considerat venit și se închide prin creditul contului 121.

Pentru anul 2011 diferența este în sumă de - xxxx lei (xxxxx lei reprezentând sold creditor cont 711 - xxxxxx lei reprezentând valoare stocuri aferente producției) și reprezintă un venit constituit în plus de societate, deoarece soldul anual al conți 711 este creditor (conform anexei 8/anul 2011).

În timpul inspecției fiscale, SC E România SA a pus la dispoziție Anexa 8 la RIF, privind stocarea și destocarea producției, pe fiecare an fiscal analizat, situație prin care, E România evidențiază existența diferențelor pentru anul 2009 și 2011. Se constată că în contestația formulată petenta nu mai face referire la această situație (anexa 8), prezentată în timpul controlului și extrem de relevantă în stabilirea sumelor suplimentare.

De asemenea, Nota internă, considerată de SC E România SA, ca fiind document justificativ pentru cele prezentate mai sus, a fost prezentată echipei de inspecție fiscală, doar ca anexă la Punctul de vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală.

În drept, art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a contabilității:

„ART. 6

*(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

ORDIN nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile:

“ANEXA 1 - NORME METODOLOGICE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile

A. Norme generale

(...)

14. *În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile*

*conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil.*

*Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă.*

*În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.*

*În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.*

*Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.*

*Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.*

*Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor.”*

Pe cale de consecință în considerarea normelor legale mai sus citate, pretențiile petentei de a fi luată în considerare o notă internă în legătură cu care nu există dovada întocmirii acesteia anterior inspecției fiscale, exced cadrului legal, motiv pentru care susținerile sale din cuprinsul contestației formulate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

C. Cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF:

Pentru anul fiscal 2009:

În data de 31.08.2009, în evidența contabilă a societății comerciale verificate, a fost înregistrată factura nr..... emisă de SC MNI SRL în sumă de xxxxxx lei cu TVA de xxxxx lei.

Potrivit bazei de date a ANAF, acest contribuabil este inactiv începând cu data de 11.06.2009.

Conform art. 21 alin.4 lit. r din Legea nr. 571/2003. "Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.", iar conform art.11 alin.1<sup>2</sup> din Legea 571/2003, "Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la

*contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare."*

Pentru anul fiscal 2011:

În data de 01.07.2011, în evidența contabilă a societății comerciale verificate, a fost înregistrată factura nr. xxxemisă de SC KG SRL în sumă de xxxxxlei cu TVA de xxxxxlei și în data de 30.08.2011 a fost înregistrată factura nr. xxx emisă de SC KG SRL, în sumă de xxxx lei cu TVA de xxxx lei

Potrivit bazei de date a ANAF, acest contribuabil este inactiv începând cu data de 30.05.2011.

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit. r din Legea 571/2003, "*Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*" iar conform art. 11 alin.1<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003, "*Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare."*

#### **Taxa pe valoarea adăugată:**

Referitor la impunerea de TVA suplimentară de plată în legătură cu furnizori considerați inactivi în baza de date ANAF:

a) În data de 31.08.2009, în evidența contabilă a societății comerciale verificate, a fost înregistrată factura nr. ....emisă de SC MNI SRL, în sumă de xxxxx lei cu TVA de xxxxxx lei. Potrivit bazei de date a ANAF, acest contribuabil este neplătitor de TVA începând cu data de 01.07.2009.

b) În data de 01.07.2011, în evidența contabilă a societății comerciale verificate, a fost înregistrată factura nr. ....emisă de SC Kemorad Grup SRL în

sumă de xxxx lei cu TVA de xxxx lei și în data de 30.08.2011 a fost înregistrată factura nr. .... emisă de SC KG SRL, în sumă de xxxx lei cu TVA de xxxxx lei.

Potrivit bazei de date a ANAF, acest contribuabil este inactiv începând cu data de 30.05.2011.

**În drept** sunt aplicabile **art.11 alin.(1<sup>^</sup>2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1<sup>^</sup>2) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Totodată, **art.3 din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi**, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

*“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

*(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”*

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal fapt pentru care nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

**În materia impozitului pe profit**, sunt aplicabile prevederile **art.21, alin.(4), lit. r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Așadar, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare

fiscală a fost suspendat în baza Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

**În materia TVA**, sunt aplicabile prevederile **art.146 alin.1 lit. a)** din același act normativ :

*“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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).”*

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Potrivit **art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

*“ART. 153*

*Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA*

*(8) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol.*

*De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art.11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA, persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.”*

Referitor la argumentul societății potrivit căruia nu poate fi sancționată pentru faptul că unii dintre furnizorii săi au devenit inactivi și atâta timp cât furnizorii S.C. Metal Nef Ind S.R.L. și S.C. Kemorad Grup S.R.L. au colectat TVA aferentă livrărilor realizate către petentă, respingerea dreptului de a deduce TVA la nivelul petentei de către organele de inspecție fiscală este nefondată, **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei**, întrucât, în situația în care contribuabilii sunt declarați inactivi, nu mai sunt persoane

impozabile din perspectiva TVA, astfel că atât condițiile de fond și formă impuse de legiuitor pentru acordarea dreptului de deducere a TVA sunt analizate din perspectiva realizării lor de către o persoană impozabilă, ceea ce nu este cazul în speță.

**Referitor la faptul că prin contestație, petenta invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție** privind dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite de la contribuabili inactivi, se reține că jurisprudența comunitară statuează faptul că legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor legate de formă.

Organul de soluționare reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească **acest drept instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi** este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la **art.78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*„ (1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:*

*a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;*

*b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;*

*c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

*(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.”*

De asemenea, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși **în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați** care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca

informație distinct în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia: „*nu poate fi sancționată pentru faptul că unii dintre furnizorii săi au devenit inactivi, iar aplicarea unei sancțiuni precum anularea dreptului de a deduce TVA constituie o încălcare gravă a principiului proporționalității*”, organul de soluționare a contestației **nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei această susținere**, în condițiile în care societatea nu face dovada îndeplinirii condițiilor legale prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Ținând cont de cele menționate, rezultă că S.C. E Romania S.A. nu beneficiază de dreptul de a deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. MNI S.R.L. și S.C. KG S.R.L. ulterior declarării acestora ca societăți inactive, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit pentru anul 2009 și 2011 și la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA, motiv pentru care în temeiul dispozițiilor **art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ....../13.07.2015 pentru aceste capete de cerere.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de xxxxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxxxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-MM ....../13.07.2015, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxxxxxxxxx lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de



xxxx lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de xxxxxx lei aferente impozitului pe profit reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de 1xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculată în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-MM ...../13.07.2015, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul contestat reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxx lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de xxxx lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de xxxxxx lei aferente TVA reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Referitor la Cap. IV al contestației formulată de petentă „Alte constatări”, se rețin următoarele:

A. Referitor la aspectul privind casele de marcat, descris de petentă în cuprinsul contestației la lit. A a cap. IV, D.G.R.F.P Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației constată că petenta nu a indicat vreo influență a acestui aspect motivată sub aspect faptic și legal (conform art. 206 Cod procedură fiscală), asupra obligațiilor fiscale suplimentare a căror anulare o solicită.

Pentru aceste motive susținerea sa că inspecția fiscală nu a înțeles operațiunile S.C. E ROMÂNIA S.A. și a tratat cu superficialitate efectuarea inspecției fiscale nu este relevantă în motivarea contestației.

În ceea ce privește aspectele descrise de petentă la lit. B Utilizarea și ținerea registrelor contabile și C. Amenzi contravenționale aplicate ale Cap. IV, din examinarea documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că acestea fac obiectul stării de fapt descrise de organele de inspecție fiscală în cuprinsul procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ..... nr. .... din 03.07.2015 emis de A.J.F.P Maramureș, asupra căruia s-a investit cu exercitarea controlului de legalitate, Judecătoria Satu Mare, în Dosar nr. ..../...../2015, urmare plângerii contravenționale formulate de petentă.

Pe cale de consecință, în considerarea celor ce preced, se constată că aceste aspecte nu pot face obiectul contestației administrative formulate conform Titlului IX Cod procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara neavând competența materială a soluționării contestației în legătură cu aceste capete de cerere.

Referitor la litera D Lipsa comunicării către Societate a tuturor anexelor RIF a cap. IV, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că

anexele enumerate de petentă în cuprinsul filei 39 a contestației ca fiind lipsă, au emanat, în majoritatea lor de la aceasta, astfel că pretențiile sale referitoare la imposibilitatea cunoașterii conținutului acestor anexe sunt neîntemeiate, aceasta nedemonstrând în cuprinsul contestației conform art. 206 Cod procedură fiscală, că interpretarea datelor conținute de aceste anexe emise chiar de petentă a fost denaturată de organele de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală are anexate toate situațiile privind calculele efectuate, care au stat la baza stabilirii debitelor suplimentare a accesoriilor, situațiile puse la dispoziție de SC E România SA privind descărcarea de gestiune a producției, precum și facturile emise către persoane afiliate și către neafiliate (solicitate de către echipa de inspecție fiscală și puse la dispoziție de SC E România SA).

În ceea ce privește situația anexelor menționate în RIF și a celor primite efectiv de societate odată cu RIF, menționăm următoarele:

1.Înștiințarea pentru discuția finală a fost depusă de către echipa de inspecție fiscală la registratura SC E România SA sub nr. .... /23.06.2015;

2.Declarația administratorului a fost transmisă echipei de inspecție fiscală, la solicitarea acesteia, prin poșta electronică, de către doamna PRB, aceasta ne reprezentându-se la discuția finală privind constatările din Raportul de inspecție fiscală;

3.Certificatul constatator a fost transmis echipei de inspecție fiscală, la solicitarea acesteia, prin poșta electronică, de către doamna PRB;

4.Relații afiliați (anexe la bilanțurile contabile anuale) au fost puse la dispoziție echipei de inspecție fiscală, la solicitarea acesteia, în timpul inspecției fiscale;

5.Lista conturilor bancare a fost transmisă echipei de inspecție fiscală, la solicitarea acesteia, prin poșta electronică, de către doamna PRB;

6.Lista documentelor cu regim special - decizii a fost pusă la dispoziție echipei de inspecție fiscală, la solicitarea acesteia, în timpul verificării controlului electronic;

7.Costuri restructurare - au fost puse la dispoziție echipei de inspecție fiscală, la solicitarea acesteia, cu ocazia analizei cheltuielilor respective, precum și în analiza DPT, în timpul inspecției fiscale;

8.Acte identitate reprezentanți legali - au fost transmise echipei de inspecție fiscală, solicitate acesteia, prin poșta electronică de către doamna Pop Robescu Bianca. Menționăm că, pentru domnul T.A.L. în calitate de director general și doamna B.P.R. în calitate de director economic au fost solicitate în timpul inspecției fiscale, documente care să ateste reprezentarea legală a acestora în funcțiile respective;

9.Lista persoane fizice acționari - a fost solicitată și pusă la dispoziție în timpul inspecției fiscale;

10.Situația neconcordanțelor D394 - a fost pusă la dispoziția reprezentantului legal al societății pe suport de stocare a datelor (memory stick), având în vedere volumul mare a acesteia, chiar la începutul inspecției fiscale. Menționăm că, persoana cu atribuții contabile cu care echipa de inspecție a colaborat în acest sens, ne-a pus la dispoziție în format listat, această situație (există și pe suport electronic, atât la societate, cât și la echipa de inspecție fiscală) cu explicațiile aferente (100 pagini, conținând și facturi anexate, fișa furnizori - ex Metro), semnată și ștampilată de către societate;

11.Situație neconcordanțe Raport VIES - a fost pusă la dispoziția reprezentantului legal al societății pe suport de stocare a datelor (memory stick), având în vedere volumul mare al acesteia, chiar la începutul inspecției fiscale. Menționăm că, persoana cu atribuții contabile cu care echipa de inspecție a colaborat în acest sens, ne-a pus la dispoziție în format listat (există și pe suport electronic, atât la societate, cât și la echipa de inspecție fiscală), această situație, cu explicațiile aferente (fișe furnizori, facturi, precum și situații listate cu explicațiile aferente, care conțin sute de pagini), semnată și ștampilată de către societate.

În timpul inspecției fiscale au fost puse la dispoziție în xerocopie, următoarele contracte:

- Contract de distribuție nr. ....../22.04.2008;
- Contract cadru de aprovizionare nr. 8/5467;
- Contract de distribuție nr. ....../HC 23/29.01.2008 (in dublu exemplar);
- Contract de distribuție nr. ....../HC 126/14.02.2008;
- Contract de distribuție nr. ....../HC 145/20.08.2008;
- Contract cadru de achiziție ....../01.01.2009.

Toate aceste contracte au fost transmise prin poșta electronică de către domnul L. de la Divizia de vânzări București, la sediul SC E SA:

- Contract de consultanță imobiliară nr. CV2008.0011/07.01.2008. Acestea au fost analizate împreună cu doamna BPR și preluate de echipa de inspecție fiscală.

14.Control electronic - prin adresa înregistrată la AJFP MM sub nr. ....../25.08.2014 s-a întocmit Solicitarea de asistență și suport pentru efectuarea controlului electronic pentru perioada 01.01.2008 - 30.06.2014 și prin adresa înregistrată la AJFP MM sub nr. ....../06.10.2014 s-a întocmit Solicitarea de asistență și suport pentru efectuarea controlului electronic pentru perioada 31.12.2008 - 30.06.2014.

Prin adresa înregistrată la AJFP MM sub nr. 6364/30.09.2014 și înregistrată la SC E România SA sub nr. 6751/02.10.2014 a fost solicitată punerea la dispoziția personalului cu atribuții în efectuarea controlului electronic din cadrul ANAF -DGRFP Cluj Napoca, jurnalele de vânzări și cumpărări aferentă perioadei 31.12.2008-30.06.2014.

Societatea a dat curs acestei solicitări, în urma căreia prin adresa înregistrată la AJFP MM sub nr. ....../07.11.2014, DGRFP Cluj Napoca ne-a transmis concluziile rezultate în urma efectuării controlului electronic, precum și rapoartele generate, acestea din urma fiind transmise pe cale electronică.

SC E România SA a intrat în posesia acestor rapoarte, iar echipa de inspecție fiscală, împreună cu persoana desemnată de societate, au analizat fiecare raport în parte, au consemnat concluziile, la final un exemplar a fost luat de echipa de inspecție, iar un exemplar a fost lăsat societății verificate atât pe suport electronic, cât și listat.

15.Nota explicativă DPT (adresa nr. ....1/08.06.2015) - această Notă explicativă a fost transmisă echipei de inspecție fiscală, prin adresa nr. ....../04.06.2015 emisă de SC E România SA și înregistrată la AJFP MM sub nr. ....../08.06.2015, de către doamna B.P.R, în urma întâlnirii dintre echipa de inspecție fiscală și reprezentanții E & Y privind discutarea DPT (această întâlnire a avut loc în baza invitației întocmită de echipa de inspecție fiscală și înregistrată la AJFP MM sub nr. ....../22.05.2015). Menționăm că, întâlnirea a avut loc la sediul AJFP MM din Baia Mare.

17.Credit Note 2010 - acest document bancar a fost pus la dispoziție, în timpul inspecției fiscale.

18.Segmentare bilanț (adresa nr. ....../22.05.2015) - în urma analizei DPT pus la dispoziție prin adresa nr. ....../07.05.2015, echipa de inspecție fiscală a solicitat fragmentarea bilanțului contabil pe activități.

Prin adresa nr. ....../22.05.2015 societatea a pus la dispoziție, atât în format electronic, cât și listat, aceste situații.

19.Dosarul prețurilor de transfer - acesta a fost pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală prin adresa emisă de SC E România SA nr. ....../07.05.2015 și înregistrată la AJFP MM sub nr. ....../11.05.2015. Acesta a fost transmis de către petentă și pe suport electronic (74 pagini).

*Referitor la capătul de cerere privind Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 4300/03.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, tratat de petentă la cap. V al contestației formulate, se rețin următoarele:*

*Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Dispoziția de masuri se referă la stabilirea de măsuri în sarcina petentei.*

*În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....../03.07.2015, s-a dispus petentei, în baza prevederilor art.105 alin.9 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu*

modificările și completările ulterioare, corectarea erorilor din cuprinsul unor declarații depuse de aceasta în perioada verificată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;*

*b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice competentă conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;*

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”*

iar potrivit art.209 alin.2 din același act normativ:

*„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Conform pct.1 din anexa nr.2 la O.M.F.P. nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală:

*„Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală*

*în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată pct.5.3 din O.M.F.P. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

*“5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”*

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsurile stabilite în sarcina S.C. E ROMÂNIA SA. prin Dispoziția nr. ....../03.07.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală vizează corectarea unor erori din declarațiile depuse de petentă, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului emitent al actului atacat, D.G.R.F.P. Timișoara neavând competența de soluționare a acestor măsuri, potrivit art. 209 alin.(1) lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare a contestației aparține A.J.F.P. Maramureș în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Referitor la acordarea termenului de preaviz de 30 de zile se rețin următoarele:

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 102, din Codul de procedură fiscală, în cauză constatându-se existența excepției reglementată de legiuitor în cuprinsul alin. 2 lit.b al acestui articol, în virtutea principiului general de drept *exceptio est strictissimae interpretationis*:

*„ART. 102*

*Comunicarea avizului de inspecție fiscală*

*(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

*b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

*(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.*

*(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală”.

Astfel, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, în condițiile în care începerea inspecției fiscale la petentă a fost efectuată urmare unui control inopinat (conform celor consemnate în procesul verbal nr. ....../06.06.2014) efectuat în baza Ordinului de Serviciu nr. ....../03.2014 și a Delegării de competență dispusă de Direcția Generală de Inspecție Fiscală în condițiile legii, se constată incidentă în cauză a excepției instituite de legiuitor prin dispozițiile art. 102 alin. 3 lit. b), motiv pentru care alegațiile petentei referitoare la aplicabilitatea în cauză a dispozițiilor alin. 1 ale art. 102 Cod procedură fiscală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În legătură cu „Aspectele procedurale” prezentate de petentă la cap. VI al contestației formulate, se rețin următoarele:

Referitor la litera A. a acestui capitol, *Nerespectarea termenului de preaviz pentru inspecția fiscală*, în drept, în cauză sunt incidente următoarele dispoziții legale:

În drept, art. 4 și art. 7 din Ordinul nr. 3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, art. 99 alin. 3 O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 4

*Delegarea de competență, dispusă de direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau de direcția generală regională a finanțelor publice, se comunică în scris atât organului de inspecție fiscală care deține competența, cât și celui care urmează să efectueze acțiunea de inspecție fiscală.*

(...)

ART. 7

*Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt.*

ART. 99

*Competența*

(...)

*(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal.”*

Examinând susținerile petentei din cuprinsul contestației formulate vis-a-vis de normele legale incidente cauzei și documentele existente la dosarul contestației, se constată că delegarea de competență a fost dispusă conform formularului nr. ....../5/12.06.2014 emis de Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală conform art. 4 din Ordin.

Așa cum rezultă chiar din cuprinsul contestației formulate petenta a fost înștiințată în legătură cu această delegare de competență conform art. 7, în cuprinsul procesului verbal nr. ....../06.06.2014.

Confuzia în care se află petenta în legătură cu termenul utilizat de legiuitor în cuprinsul art. 7 din Ordinul nr. 3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, acela de **înștiințare** a contribuabilului, adevărată ignorare de către acesta a sensului acestui termen, neputând fi confundat cu sintagma **comunicarea** delegării de competență.

Prin urmare, atât vreme cât legiuitorul nu a dispus expres că autoritatea fiscală are obligația comunicării actelor prin care se dispune delegarea de competență a efectuării inspecției fiscale, către contribuabil, alegațiile petentei din cuprinsul contestației formulate nu au suport legal.

Nici confuzia evidentă în care se află petenta în legătură cu autoritatea competentă în a dispune delegarea de competență – Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală – conform art. 4 din Ordin și nu așa cum spune petenta – Direcția Generală a Marilor Contribuabili – nu este de natură a determina concluzia că inspecția fiscală a fost efectuată de un organ necompetent, în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*.

Referitor la acordarea termenului de preaviz de 30 de zile se rețin următoarele:

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 102, din Codul de procedură fiscală, în cauză constatându-se existența excepției reglementată de legiuitor în cuprinsul alin. 2 lit.b al acestui articol, în virtutea principiului general de drept *exceptio est strictissimae interpretationis*:

„ART. 102

*Comunicarea avizului de inspecție fiscală*

(1) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

- a) *cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) *cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

(2) *În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.*



(3) *Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

*a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;*

*b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;*

*c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.”*

Astfel, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, în condițiile în care începerea inspecției fiscale la petentă a fost efectuată urmare unui control inopinat (conform celor consemnate în procesul verbal nr. 4517/06.06.2014) efectuat în baza Ordinului de Serviciu nr. F-MM ...../03.2014 și a Delegării de competență dispusă de Direcția Generală de Inspecție Fiscală în condițiile legii, se constată incidentă în cauză a excepției instituite de legiuitor prin dispozițiile art. 102 alin. 3 lit. b), motiv pentru care alegațiile petentei referitoare la aplicabilitatea în cauză a dispozițiilor alin. 1 ale art. 102 Cod procedură fiscală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În cuprinsul lit. B cap. VI petenta invocă și argumentează depășirea perioadei legale pentru desfășurarea inspecției fiscale, bazată pe mai multe aspecte cum ar fi:

- B1 Nelegalitatea Dispoziției de măsuri nr. ....../25.08.2014
- B2 Argumente privind netemeinicia Dispoziției de măsuri nr. ....../25.08.2014
- B3 Efectele nelegalității Dispoziției de măsuri nr. ....../25.08.2014

*Astfel referitor la capetele de cerere privind Dispoziția de măsuri nr. ....../25.08.2014 și Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. ....../26.08.2014, se rețin următoarele:*

Analizând pretențiile petentei prin prisma competenței de soluționare a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, conferită de art. 209 Cod procedură fiscală, se constată că în cauză sunt incidente următoarele:

*„Decizia de soluționare*

*ART. 209*

*Organul competent*

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială*

*își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;*

*b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice competentă conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;*

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.*

*(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Examinând conținutul Dispoziției de măsuri nr. 6369/25.06.2014, emisă de activitatea de control fiscal din cadrul A.J.F.P Maramureș, în scopul identificării organului competent în soluționarea contestației formulată de petentă împotriva acesteia, se constată că acest act administrativ fiscal nu are ca obiect obligații suplimentare de natura impozitelor și taxelor, sau măsura de diminuare de către petentă a vreunei pierderi fiscale, astfel încât în soluționarea contestației competența să aparțină D.G.R.F.P Timișoara.

Mai mult, la dosarul cauzei a fost identificată fotocopia contestației nr. ....../22.09.2014, formulată de petentă împotriva Dispoziției de măsuri nr. ....../25.08.2014, înregistrată la A.J.F.P Maramureș sub nr. ....../23.09.2014, rezultând că până la data prezentei această unitate fiscală, competentă conform art. 209 alin. 2 Cod procedură fiscală nu a formulat răspunsul său către petentă.

Pe cale de consecință, deoarece în cauză competența de soluționare a contestației formulată de petentă împotriva Dispoziției nr. ....../25.08.2014 aparține A.J.F.P Maramureș, pentru acest capăt de cerere soluționarea contestației urmează a fi realizată de către această unitate fiscală în calitate de organ emitent al actului atacat conform art. 209 alin. 2 Cod procedură fiscală, care analizând, atât contestația inițială a petentei, înregistrată la A.J.F.P Maramureș sub nr. ....../23.09.2014, cât și capătul de cerere din contestația care

face obiectul prezentei, referitor la Dispoziția de măsuri nr. ....../25.08.2014 va formula petentei răspunsul său.

În considerarea celor ce preced, având în vedere că petenta contestă și Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. ....../26.08.2014, se constată că nici în legătură cu acest capăt de cerere competența de soluționare a contestației formulată de petentă împotriva Deciziei de suspendare a inspecției fiscale nr. ....../26.08.2014 nu aparține DGRFP Timișoara, astfel că pentru acest capăt de cerere soluționarea contestației urmează a fi realizată de către AJFP Maramureș, în calitate de organ emitent al actului atacat conform art. 209 alin. 2 Cod procedură fiscală, care analizând pretențiile petentei din contestația formulată referitoare la Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. ....../26.08.2014 va formula petentei răspunsul său.

Referitor la lit. C a cap. VI Aspecte conținând motivațiile petentei referitoare la nelegalitatea avizului de inspecție fiscală nr. F-MM ....../16.06.2014, se rețin următoarele:

La data de 19.06.2014 petentei i-a fost comunicat de către inspecția fiscală avizul de inspecție fiscală nr. ....../16.06.2014 (conținând mențiunea „Listat ....../06/2014 10:15:56”) prin care E Romania era instiintata despre demararea inspecției fiscale începând cu data de 19.06.2014 in scopul verificării ansamblului declarațiilor fiscale/operațiunilor relevante pentru: (i) taxa pe valoarea adaugata in perioada 01.12.2008 - 31.12.2013 si (ii) impozit pe profit pentru perioada 01.01.2008 -31.12.2013.

Ulterior, la data de 26.08.2014 petentei i-a fost comunicat prin poșta electronică un nou aviz de inspecție fiscală, purtând același nr. F-MM ....../16.06.2014, însă conținând mențiunea „Listat 22/08/2014 09:14:08”, prin care E Romania era înștiințată despre demararea inspecției fiscale începând cu aceeași data de în scopul verificării (i) taxei pe valoarea adăugata în perioada 01.12.2008 - 30.06.2014 respectiv (ii) impozit pe profit pentru perioada 01.01.2008 - 30.06.2014.

Din analiza celor doua documente distincte, transmise in mod succesiv petentei, rezulta ca organele de inspecție fiscală au procedat la emiterea a doua avize de inspecție fiscală, având același număr inși conținând informații diferite,cu consecința extinderii perioadei supuse verificării cu încă 6 luni (31.12.2013 - 30.06.2014).

Așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, alegațiile petentei referitoare la obligativitatea transmiterii avizului de inspecție fiscală conform art. 102 alin. 1 Cod procedură fiscală, nu au suport în realitate, în condițiile în care în cauză este incidentă excepția instituită de legiuitor prin dispozițiile art. 102 alin. 3 lit. b ( a se vedea motivația referitoare la Cap. VI lit. A din prezenta).

În drept art. 102 privind Codul de procedură fiscală:

*„ART. 102*

*Comunicarea avizului de inspecție fiscală*

*(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

*b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

*(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.*

*(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

*a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;*

*b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;*

*c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.*

*(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:*

*a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;*

*b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;*

*c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;*

*d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.*

*(5) Contribuabilul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (1).*

*(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.*

*(7) Dacă inspecția fiscală nu începe la 15 zile de la data prevăzută în aviz, contribuabilul va fi înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.”*

În fapt, în timpul inspecției fiscale petentei i-a fost comunicat un aviz de inspecție fiscală care conține: (a) același număr de înregistrare la organele fiscale, (b) aceeași data a emiterii, (c) aceeași data de începere a inspecției fiscale, care este anterioara datei listării și comunicării sale către E Romania și (d) aceleași informații precum cele înscrise în avizul comunicat inițial la data de 19.06.2014. Singura diferență vizează perioada supusa verificării, perioada ce a fost extinsă cu 6 luni, atât în privința TVA, cât și în privința impozitului pe profit, până la data de 30.06.2014.

Referitor la pretinsele neregularități privind avizele de inspecție fiscală, în sensul că au fost emise 2 avize de inspecție fiscală, cu conținut doar parțial diferit, ultimul dintre ele în timpul inspecției fiscale, care a extins perioada verificată, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art. 98 alin. (1) și alin. (2) coroborat cu art.91 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale*

*ART. 91*

*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*

*(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.*

*ART. 98*

*Perioada supusă inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

*(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).”*

Avizul nr. ....../16.06.2014, cu mențiunea “listat 22.08.2014” a fost comunicat petentei în timpul inspecției fiscale în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (3) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

*„(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

*(...)*

*c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.”*

Cât privește conținutul avizului de inspecție fiscală, se reține că formularul “Aviz de inspecție fiscală” se emite informatic, în conținutul acestuia introducându-se datele specifice fiecărei verificări în parte.

De altfel, potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„ART. 46*

*Nulitatea actului administrativ fiscal*

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu*

*excepția prevăzută la art. 43 alin. (6), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Din textele legale sus-citate, rezultă că elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedura fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

În consecință, susținerea contestatarii potrivit căreia extinderea inspecției fiscale realizată de către organele de inspecție fiscală s-a efectuat în mod nelegal aducând atingere dreptului la apărare al societății, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul art. 11, art. 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23, 24, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din Liniile Directoare OCDE, art.2 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, coroborat cu art. 85, art. 86, art. 87, art. 205, art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, pct. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza Referatului nr. 39464/18/.....02.2016, se

### **DECIDE :**

- *respingerea, ca inadmisibilă*, a contestației formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....../13.07.2015 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Maramureș;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ....../13.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Maramureș și care vizează suma totală de xxxxxxxxxxxx lei, reprezentând:

- xxxxxxxxxxxxlei – impozit pe profit
- xxxxxxxxxxx lei – majorări de întârziere/dobânzi
- xxxxxxxxxxxlei – penalități de întârziere
- xxxxxxxx lei – TVA
- xxxxxxxxlei – majorări de întârziere/dobânzi
- xxxxxxxx lei – penalități de întârziere.

- *Constatarea necompetenței materiale* a D.G.R.F.P. Timișoara referitor la capetele de cerere din contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....../03.07.2015, Deciziei de suspendare a inspecției fiscale nr. ....../26.08.2014 și a Dispoziției de măsuri nr. ....../25.08.2014 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, competența de soluționare aparținând A.J.F.P. Maramureș în calitate de organ emitent al actului atacat, care va soluționa contestația petentei în legătură cu acestea în condițiile legii.

- prezenta decizie se comunică la:

- S.C. E ROMÂNIA S.A.
- A.J.F.P Maramureș, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. ....../2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Oradea sau Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**