

SENTINȚA CIVILĂ NR.
Ședința publică din data de 4 noiembrie 2013
Președinte ...
Grefier ...

S-a luat în examinare în vederea pronunțării, acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta S.C. X SRL în contradictoriu cu pârâtele Activitatea de Inspecție Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara) având ca obiect anulare act administrativ.

Procedura completă, fără citarea părților.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință după care, se constată că dezbaterea fondului cauzei a fost consemnată în încheierea ședinței din 28 octombrie 2013 care face parte integrantă din prezenta și prin care pronunțarea hotărârii a fost amânată pentru data de 4 noiembrie 2013.

TRIBUNALUL

Constată că prin acțiunea înregistrată la această instanță la data de 20 februarie 2013, reclamanta S.C. X SRL a chemat în judecată pe pârâtele ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE ARAD, pentru anularea Deciziei de Impunere nr. F - AR .../20.12.2011, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.01.2012 și a Deciziei nr. .../21.08.2012, acte emise de către pârâte, ca fiind netemeinice și nelegale.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că urmare a inspecției fiscale desfășurate la societate în perioada 29.03.2011 - 20.12.2011, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală .../20.12.2011, Decizia de impunere nr. F-AR .../ 20.12.2011 precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, nr. .../20.01.2012.

Reclamanta a menționat că a depus contestații împotriva acestora la care a primit un răspuns după aproape opt luni de la data înregistrării.

1) Referitor la Decizia de Impunere nr. F-AR .../20.12.2011 reclamanta a arătat că între S.C. X SRL la care era administrator RM și S.C. F SRL la care asociat unic era tot RM, s-a încheiat în data de 03.01.2007, un contract de prestări vicii, având ca obiect: consultanță și asistență tehnică în activitatea de confecții la S.C. X SRL și la partenerii cu care S.C. X SRL a încheiat contracte de colaborare și prestări servicii.

În baza acestui contract și a serviciilor efectiv prestate, S.C. F S.R.L. a emis facturi către S.C. X SRL, facturi înregistrate în contabilitatea fiecărei societăți și pentru care s-au plătit la bugetul statului TVA, impozit pe profit etc.

Se mai arată că inspectorii fiscali, au reconsiderat activitatea desfășurată între S.C. F S.R.L. și S.C. X SRL ca și activitate dependentă și au asimilat cu veniturile din salarii veniturile obținute de persoana fizică RM prin S.C. F SRL, toate plățile prin care S.C. X SRL a achitat facturile emise de S.C. F SRL, fiind reconsiderate ca plăți

salariale.

Această reconsiderare a avut drept consecințe economice obligarea societății precum și a angajaților acesteia la plata unor sume suplimentare constând în contribuții asigurări sociale, contribuția pe accidente de muncă și boli profesionale, contribuție de asigurări sociale pentru șomaj, contribuție la fondul de garantare a creanțelor salariale, contribuție asigurări sociale de sănătate, contribuție pentru concedii și indemnizații, impozitul veniturile din salarii datorate, aferente perioadei verificate, la care s-au adăugat majorări, dobânzi și penalități de întârziere, cuantumul total fiind de lei, prin reconsiderarea plăților unor facturi emise între societățile comerciale, în plăți asimilate veniturilor salariale.

Reclamanta a învederat că formularea referitoare la reconsiderarea activității este diferită în decizia de impunere (unde activitatea reconsiderată este cea a S.C. F SRL) față de raportul de inspecție fiscală (unde activitatea reconsiderată este cea a persoanei fizice RM).

De asemenea, formularea referitoare la asimilarea veniturilor este diferită în decizia de impunere (unde serviciile prestate de către doamna RM, cuprinse în facturile emise de S.C. F S.R.L pentru S.C. X SRL sunt considerate " avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor conform prevederilor art. 55 alin. [2] Cod Fiscal "față de raportul de inspecție fiscală (unde veniturile obținute de către RM prin S.C. F S.R.L sunt considerate " venituri asimilate salariilor " în conformitate cu prevederile art. 55, alin. (2), lit. k Codul Fiscal".

A. In opinia reclamantei, reconsiderarea unei activități drept activitate dependentă se aplică numai persoanelor fizice.

Activitatea desfășurată de către persoana juridică S.C. F SRL în beneficiul persoanei juridice S.C. X SRL nu poate fi reconsiderată drept activitate dependentă deoarece aparține unei persoane juridice, nu unei persoane fizice. Chiar dacă activitatea S.C. F SRL este prestată efectiv prin intermediul administratorului RM, în calitate de administrator, acest lucru este perfect normal și legal, adică așa cum orice persoană juridică își desfășoară activitatea: prin prepusul asociaților săi (care este administratorul) care, la rândul său, poate delega în totalitate sau în parte activitățile societății (pentru care este răspunzător) angajaților sau altor persoane fizice ori poate să le presteze efectiv personal.

B. Reîncadrarea formei unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia nu înseamnă neapărat reconsiderarea activității.

Raportul juridic dintre S.C. F S.R.L și X S.R.L. nu este unul "de muncă", ci comercial. Atâta timp cât o societate comercială poate funcționa în sensul desfășurării activităților conforme cu obiectul său de activitate autorizat numai prin intermediul administratorului său, înseamnă că desfășoară o activitate legală. Nu este interzis ca o societate comercială să aibă un singur client, mai ales în perioade de criză economică (când în perioada anterioară nu a fost în această situație).

Reclamanta a subliniat că atâta timp cât sumele facturate de către S.C. F S.R.L către X S.R.L. în perioada 01.07.2010 - 31.12.2010 au fost incluse în calculul profitului impozabil drept venituri impozabile, respectiv drept cheltuieli deductibile și taxate în consecință, nu se impune reîncadrarea formei tranzacțiilor dintre cele două persoane.

C. De asemenea, reclamanta a susținut că sumele facturate au fost în parte deja impozitate.

In cazul în speță, d-na RM a realizat venituri ca persoana fizică, de la S.C. F S.R.L sub forma de dividende și sub formă de indemnizație de administrator, pentru

care a plătit impozit pe venit, astfel:

- venituri din dividende - taxate cu impozit pe venit 16%;
- venituri asimilate salariilor (indemnizația de administrator) - taxate cu impozit pe venit 16%.

S.C. F S.R.L a obținut venituri în calitate de persoană juridică de la X S.R.L., pentru care a plătit impozit pe profit 16%.

Impozitarea veniturilor realizate de S.C. F S.R.L precum și a celor realizate de d-na RM prin reconsiderarea acestor venituri drept venituri de natură salarială reprezintă o dubla taxare a aceluiași venituri.

Dacă organele de inspecție fiscală reconsideră veniturile înregistrate și taxate legal de S.C. F S.R.L drept venituri din salarii ale persoanei fizice RM, înseamnă că aceleași venituri au intrat în baza impozabilă și au fost taxate de două ori, la două persoane diferite, deși tranzacțiile din care au generat aceste venituri sunt aceleași.

În aceeași perioadă, d-na MR a beneficiat de la S.C. F S.R.L de o indemnizație de administrator care a reprezentat pentru aceasta venit din salarii, iar pentru F S.R.L. cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Dacă organele de inspecție fiscală reconsideră veniturile S.C. F S.R.L drept (alte) venituri din salarii ale persoanei fizice RM, parte din aceste venituri au reprezentat indemnizația de administrator a doamnei RM, taxate legal, înseamnă că aceleași venituri au fost taxate de două ori, la aceeași persoană, cu același titlu, aceasta însemnând dublă taxare.

Se mai arată că în perioada anului 2011, d-na RM a beneficiat de dividende de la S.C. F S.R.L iar parte din aceste venituri au reprezentat profit, din care s-au distribuit dividende d-nei RM taxate legal, înseamnă ca aceleași venituri au fost taxate de două ori, la aceeași persoană, cu titlu diferit. Aceasta înseamnă dublă taxare.

În același timp, reclamanta a susținut că ceea ce organele de inspecție fiscală consideră că reprezintă venit al persoanei fizice ar trebui scos din baza impozabilă a persoanei juridice, iar pe de altă parte, să elimine din baza impozabilă veniturile deja taxate la persoana fizică.

În consecință, dacă s-ar aplica reconsiderarea activității în temeiul art. 7, alin. (1), pct. 2.1. Cod Fiscal, atunci baza impozabilă a impozitului pe venit ar trebui să fie diminuată cu sumele reprezentând indemnizația de administrator și cu cele reprezentând dividende, ambele fiind venituri ale persoanei fizice RM deja taxate. În aceeași ipoteză, S.C. F S.R.L ar avea dreptul la rambursarea impozitului pe profit plătit deja, aferent semestrului II 2010.

D. Se arată că sumele facturate au fost supuse T. VA. și că în ceea ce privește activitatea dependentă, sunt incidente și prevederile art. 127, alin. [3], titlul VI - TVA, din Codul Fiscal.

Reclamanta a susținut în același timp că, dacă RM este considerată "beneficiar al venitului obținut de la H S.R.L. prin S.C. F S.R.L și s-ar aplica reconsiderarea conform raportului de inspecție fiscală, atunci sumele facturate cu TVA de S.C. F S.R.L ar reprezenta de fapt, din punct de vedere al TVA, prestări efectuate de o persoană dependentă, neimpozabilă, deoarece nu îndeplinește condiția de independentă de la art. 127 alin. (1).

Reclamanta apreciază că aceasta înseamnă că TVA a fost colectată în mod eronat de S.C. F S.R.L și dedusă în mod eronat de X S.R.L., respectiv TVA de plată a S.C. F S.R.L nu era datorată și TVA de rambursat a S.C. X S.R.L. nu era îndrituită.

Cu toate acestea, toate inspecțiile fiscale ocazionate de rambursarea TVA către

S.C. X S.R.L. au considerat facturile S.C. F S.R.L drept prestări efectuate de o persoana impozabilă, TVA a fost considerat deductibil la X S.R.L., iar TVA de restituit a fost rambursat. Aceasta înseamnă că prestările facturate de S.C. F S.R.L reprezintă o activitate independentă. Dacă nu ar fi așa, atunci S.C. F S.R.L ar trebui să aibă dreptul de a i se restitui TVA achitată, iar rambursările de TVA efectuate către X S.R.L. ar fi ilegale.

E. Reclamanta a susținut că nu sunt aplicabile criteriile în baza cărora se reconsideră o activitate drept dependentă.

A învederat că MR este rezidentă fiscal în România și că nu are calitatea de "beneficiar al veniturilor obținute de la X S.R.L. prin S.C. F S.R.L, deci nu obține venituri de la X S.R.L.

Doamna MR a obținut venituri de la S.C. F S.R.L în calitate de asociat unic - sub forma dividendelor - și în calitate de administrator sub forma indemnizației de administrator iar S.C. F S.R.L este persoana care obține venituri de la S.C. X SRL

Deci, în cazul beneficiarului de venit MR plătitorul de venit este S.C. F S.R.L iar în cazul plătitorului de venit S.C. X SRL beneficiarul de venit este S.C. F S.R.L

Reclamanta a subliniat că toate veniturile obținute de S.C. F S.R.L (direct de la S.C. X SRL) și de către MR (direct de la S.C. F S.R.L) au fost impozitate, iar impozitele au fost plătite.

Deci între MR și X S.R.L. nu există relația beneficiar de venit - plătitor de venit. Aceasta înseamnă ca nu este aplicabil niciunul din criteriile de la art. 7, alin. (1), pct. 2.1, lit. a-d, respectiv lit. a-c Cod fiscal.

F. Reclamanta a susținut de asemenea, că *nu sunt îndeplinite criteriile în baza cărora se reconsideră o activitate drept dependentă* arătând că MR are și calitatea de administrator al X S.R.L., dar numai în ceea ce privește administrarea ordinară a societății întrucât X S.R.L. mai are un administrator, în persoana lui MDE, asociat unic, numit administrator asociat, acestuia revenindu-i cele mai ample puteri pentru administrarea ordinară și extraordinară a societății (conform art. 13.3 din Actul Constitutiv). Controlul societății X S.R.L. este exercitat de către asociatul unic (conform art. 14 din Actul Constitutiv)., Dacă s-ar aplica reconsiderarea activității drept activitate dependentă în temeiul art. 7, alin. (1), pct. 2.1 din Codul Fiscal, criteriile de la lit. a-d, respectiv lit. a-c, nu sunt îndeplinite:

A mai precizat că RM se află în relație de subordonare față de asociatul unic și administratorul MDE, iar pentru activitatea de administrator al S.C. X SRL, MR nu este remunerată.

De asemenea, condițiile referitoare la impunerea locului desfășurării activității, programului de lucru, folosirea în mod exclusiv a bazei materiale, condițiilor de muncă, folosirea capitalului propriu și la cheltuielile de deplasare, criterii invocate de organele de inspecție fiscală, nu sunt îndeplinite în opinia reclamantei.

G. *Veniturile asimilate salariilor reprezintă sumele încasate de către F SRL;* nicăieri în conținutul raportului de inspecție fiscală nu se face referire la faptul că aceste sume (în perioada 01.07.2010-31.12.2010) ar fi fost încasate de așa- zisul beneficiar MR.

Față de motivele prezentate la lit. A-G reclamanta apreciază că X S.R.L. nu datorează niciuna din obligațiile principale sau accesorii stabilite în Decizia de impunere.

2) în ceea ce privește Dispoziția privind măsurile stabilite de organele inspecție fiscală, nr. .../20.12.2012, reclamanta a învederat că în baza celor constatate în

capitolele III (impozitul pe profit) și IV (dosarul prețurilor de transfer) ale raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea pierderii fiscale înregistrate de X S.R.L. în perioada 01.01.2008 - 31.12.2010 cu suma totală de lei, adică de la suma de lei la suma de ... lei.

A. *Referitor la dosarul prețurilor de transfer și la tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2008 - 31.12.2010 cu persoana afiliată E S.R.L. din Italia, reclamanta a arătat că organele fiscale au concluzionat că " metoda folosită în dosarul prețurilor de transfer (metoda comparării prețurilor) nu are aplicabilitate, pentru efectuarea unei analize comparative în ceea ce privește prețurile de transfer fiind necesară folosirea unei metode care utilizează indicatori economico-finanțari", "metoda comparării prețurilor prezentată în dosarul prețurilor de transfer al X S.R.L. nu poate fi utilizată de către societatea verificată pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate sunt la preț de piață sau nu " și că „circumstanțele economice diferă de la un an la altul”.*

În ceea ce privește afilierea, reclamanta a precizat că X S.R.L. este afiliată E S.R.L., cu care a avut tranzacții în perioada verificată. Dl. MDE deține 100% din capitalul X S.R.L. și 50% capitalul E S.R.L., iar nu 100%; ambele sunt afiliate cu aceeași persoană fizică, aceste două persoane juridice sunt la rândul lor afiliate.

Referitor la agregarea datelor multianuale, reclamanta a invocat pct. 25 din Normele la Codul fiscal privind metoda comparării prețurilor și a susținut că nu există nicio referință în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care să argumenteze că circumstanțele economice au fost atât de diferite de la an la an în perioada 2008 - 2010 încât să se poată aprecia că agregarea/cumularea datelor pe întreaga perioadă ar determina prețuri de comparație inadecvate. Astfel cum se cunoaște, această perioadă a fost una de criză economică în toți cei 3 ani, ceea ce este însă un argument în favoarea comparabilității datelor agregate știut fiind faptul că în perioadele de criză prețurile practicate de agenții economici fluctuează sensibil mai mult decât în perioadele de creștere economică.

Cumularea datelor pe mai mulți ani este de aceea o metoda menită să asigure comparabilitatea acestora.

Reclamanta susține că agregarea datelor pe 3 ani a urmărit tocmai nivelarea influențelor exercitate în preț de varietatea sortimentelor fabricate. Acest lucru a fost explicat în cuprinsul dosarului prețurilor de transfer prezentat, însă organele de inspecție fiscală au preluat acest argument pentru a justifica faptul că metoda comparării prețurilor " nu se poate aplica ", fără nicio analiză sau argument valabil.

Cu privire la pierderile pe perioada verificată și la faptul că societățile ale căror date tranzacționale au fost folosite drept comparație au înregistrat profituri în aceeași perioadă, reclamanta a susținut că aceste aspecte ar putea avea relevanță doar dacă s-ar putea proba că activitatea globală a fiecăreia dintre aceste societăți este comparabilă.

În opinia reclamantei, ar trebui comparați indicatorii la nivel de entitate numai după o riguroasă analiză a activităților desfășurate de către fiecare dintre entitățile supuse comparației întrucât există multe cazuri în care companii care realizează tranzacții comparabile, dar care per ansamblul activităților lor, nu sunt comparabile din varii motive: structura pe activități desfășurate a veniturilor din exploatare nu este similară, volumul investițiilor realizate este disproporționat, volumul ieșirilor de imobilizări nu este comparabil, randamentele și, în general, indicatorii de eficiență sunt diferiți, strategiile sunt diferite, numărul de angajați si/sau) capacitatea de producție nu suportă comparație, etc.

Dacă o companie înregistrează pierdere, iar o alta profit, dar realizează tranzacții

cu bunuri/servicii comparabile, în condiții comparabile, pe aceeași piață, nu înseamnă ca aceste tranzacții nu pot fi comparate.

Despre comparabilitatea produselor și faptul că organele de inspecție fiscală nu au putut identifica produse similare în facturile X S.R.L. și ale celorlalte companii selectate pentru comparație, prezentate ca anexe la dosarul prețurilor de transfer, reclamanta apreciază că susținerea este nejustificată întrucât dacă organele de inspecție fiscală ar fi insistat suficient, ar fi găsit produsele comparabile de care aveau nevoie, mai ales că dosarul prețurilor de transfer a fost înaintat împreună cu toate fișierele Excel din care și în care s-au prelucrat datele.

Reclamanta a mai evidențiat că X S.R.L. lucrează numai în "lohn", adică primește toate materialele necesare, piesele fiind croite deja din Italia, astfel încât influența în preț a timpilor de lucru nu este la fel de mare ca în cazul producției de confecții în nume propriu, mai ales când toate fazele procesului tehnologic au loc în aceeași companie.

De asemenea, o serie de operații pentru care X S.R.L. nu este utilată (spălat brodat, imprimat etc) se realizează folosind furnizori locali. A mai susținut că rezultatele prezentate de X S.R.L. în dosarul prețurilor de transfer sunt prezentate eronat de către organele de inspecție fiscală.

Cu privire la ajustarea impusă de termenul diferit de plată, întrucât pârâta susține că diferența între termenul de plată contractual de 60 de zile agreat de S S.R.L. și cel de 30 de zile contractat de către celelalte companii, inclusiv S.C. X SRL "are influență considerabilă asupra prețului de vânzare, societatea verificată neefectuând nicio ajustare în acest sens", reclamanta a susținut că este adevărat că nu a efectuat nicio ajustare în vederea alinierii prețurilor S S.R.L. la termenul de plată de 30 de zile. Având în vedere că termenele plată contractuale nu s-au respectat în practică, ar fi fost extrem de dificil de efectuat o analiză în acest sens. Dar dacă organele de inspecție fiscală ar fi solicitat acest lucru, în temeiul OPANAF 222/2008, art.2 alin.(2), ar fi efectuat și aceasta ajustare, având dreptul legal ca la cel mult două solicitări ale organului fiscal, să completeze dosarul prețurilor de transfer. Însă aceleași organe se rezumă la calificarea acestei ajustări neefectuate ca având o "influență considerabilă", fără a și proba această afirmație.

B In ceea ce privește ajustarea veniturilor folosind metoda marjei nete, reclamanta a arătat că ajustarea veniturilor folosind o altă metodă decât cea folosită de contribuabil nu are bază legală și consideră că dacă organul de inspecție fiscală va considera că se impune ajustarea veniturilor/cheltuielilor contribuabilului, va trebui să aplice reglementările legale în vigoare la data când efectuează respectiva ajustare. Caracterul dispozitiv al art. 11 alin.(2) Cod fiscal este pentru autoritățile fiscale, nu pentru contribuabili, deoarece ele trebuie să facă ajustarea. Întrucât pct. 22 din Norme a fost modificat de H.G. nr. 791/02.08.2010, începând cu data de 03.08.2010, în perioada desfășurării inspecției fiscale, pct.22 din Norme nu mai cuprindea reglementarea invocată de organele de inspecție fiscală, în baza căreia în mod eronat - au schimbat metoda folosită de contribuabil în dosarul prețurilor de transfer prezentat.

Prin urmare, ajustarea veniturilor X S.R.L., efectuată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, neavând baza legală, este nulă de drept.

Referitor la aplicarea metodei marjei nete, reclamanta a învederat că pentru a justifica alegerea acestei metode, organele de inspecție fiscală pretind că "au avut în vedere elementele prevăzute la pct. 32 din Norme", pe care le copiază fără a aduce nicio explicație despre cum au avut vedere toate elementele.

Selecția companiilor utilizate pentru analiza prețurilor de transfer ale S.C. X SRL utilizând metoda comparării prețurilor a fost făcută în baza: analizei funcționale la nivel de tranzacție (adică s-a analizat dacă funcțiile și riscurile similare sau identice în cadrul tranzacțiilor analizate) și nu la nivel de întreaga activitate a companiilor selectate; în funcție de datele disponibile (s-au colectat facturi emise de către respectivele companii către același client ca și cel ce reprezintă persoana afiliată X S.R.L., respectiv E SRL deoarece acestea au fost disponibile; precum și în funcție de posibilitățile de a aplica ajustări suficient de precise (pentru transformarea prețurilor EXW în preturi CIP, în baza datelor disponibile intern referitoare la transport și pentru transformarea prețurilor incomplete - fără faza de croi - în preturi complete în baza altor date disponibile intern).

Selecția companiilor utilizate pentru o analiză comparativă în baza metodei maijei nete ar fi trebuit să fie făcută în baza analizei funcționale la nivel de societate. În cadrul tranzacțiilor observabile (din facturile disponibile) nu se știe dacă acestea au desfășurat în mod preponderent sau numai activități identice/similare cu cele ale X S.R.L.

Reclamanta concluzionează că ajustarea veniturilor X S.R.L. folosind metoda aleasă în mod arbitrar de către organele de inspecție fiscală este: fără bază legală, bazată pe o metodă (a maijei nete) pentru care nu s-a efectuat nicio analiză în vederea selectării eșantionului de companii comparabile, bazată pe o metodă aplicată cu lipsă de profesionalism.

C. Referitor la impozitul pe profit - recuperarea pierderii fiscale, reclamanta a arătat că pierderea fiscală recuperată în baza raportului de inspecție fiscală, în sumă de ... lei se compune din contribuțiile sociale stabilite suplimentar de către aceleași organe de inspecție fiscală și fac obiectul contestației deja depuse împotriva Deciziei de impunere F-AR .../20.12.2011.

Asupra sumei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit, reclamanta a arătat că nu are obiecții.

Asupra sumei reprezentând cheltuieli cu transportul personalului considerate nedeductibile reclamanta a ridicat obiecții în sensul că: nu există niciun motiv invocat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală referitor la cauza pentru care aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile, în afara constatării ca ele au fost considerate de societate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit în trim. III 2009, "acestea fiind cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri", motiv pentru care ele devin tot nedeductibile la trim. IV 2009 în baza art. 21 alin.(1) Cod fiscal, deși societatea le-a dedus;

Asupra veniturilor suplimentare rezultate din ajustarea determinată de aplicarea metodei maijei nete în determinarea prețurilor de transfer la X S.R.L., societatea nu le recunoaște datorită modului abuziv și lipsit de profesionalism în care acestea au fost stabilite de către organele de inspecție fiscală.

În plus, Capitolul III - Constatări fiscale - din raportul de inspecție fiscală punctul referitor la impozitul pe profit, nu conține mențiuni la rubrica "motiv de fapt" și nici la rubrica "temei de drept".

D. Referitor la sechestrul și poprirea reclamanta a învederat că organele de inspecție fiscală au procedat deja la aplicarea sechestrului asigurător și la poprirea conturilor bancare ale X S.R.I în mod abuziv pentru suma de ... lei, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății un total de lei, iar acest fapt creează societății importante prejudicii, continuarea activității societății fiind incertă.

Întrucât niciunul din motivele avute în vedere de organul de inspecție fiscală nu este real, din motivele prezentate mai sus la punctele A, reclamanta consideră că X S.R.L. nu are obligația de a-și diminua pierderea fiscală cu suma de ... lei.

3. în ceea ce privește Decizia nr. .../21.08.2012, prin care intimata D.G.F.P. Arad a respins cele două contestații ale societății, având în vedere faptul că pârâta a reiterat practic aceleași motive care au stat la baza emiterii celor două acte contestate respectiv Deciziei de impunere nr. F - AR .../0.12.2011 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.01.2012, reclamanta apreciind neleglitatea acesteia și pentru motivele sus menționate a solicitat admiterea acțiunii și anularea în totalitate a actelor sus amintite.

În probațiune, reclamanta a depus în copie Raportul de inspecție fiscală .../20 decembrie 2011, Decizia de Impunere nr. F - AR .../20.12.2011, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, nr. .../20.01.2012, Decizia nr. .../21.08.2012, contestațiile formulate împotriva celor două acte, corespondența purtată cu cele două intimatate.

În drept, a invocat dispozițiile art. 1 și urm. din Legea nr.554 / 2004, ale art. 205 și urm. Cod Procedură Fiscală, ale art. 7,11, 21, 55, 57 și 127 Cod Fiscal, ale OPANAF 222 / 2008 și ale art. 194 și urm. din Codul de procedură civilă.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad în nume propriu și în reprezentarea Activității de Inspecție Fiscală a depus întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii reclamantei împotriva Deciziei de impune nr. F-AR .../20.12.2011 a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 și a Deciziei nr. .../21.08.2012, emisă de Serviciul Soluționare Contestații ca fiind neîntemeiată.

Se arată că prin Decizia nr. .../21.08.2012 s-a respins contestația împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../20.12.2011 și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, ca fiind neîntemeiată.

În aprecierea pârâtei, societatea reclamantă îndeplinește criteriile prevăzute de art. 7, alin. (1), pct. 2.1 și 2.2. din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare în vigoare pentru perioada 10.09.2010 - 31.12.2010 pentru ca activitatea desfășurată de aceasta să fie considerată activitate dependentă.

A precizat că în cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. In acest caz aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază."

Pârâta a menționat că în conformitate cu prevederile legale menționate, orice activitate desfășurată în scopul obținerii de venit poate fi reconsiderată ca activitate dependentă, nu doar activitățile desfășurate de o persoană fizică aflată într-o relație de angajare cum se afirmă în mod eronat de către S.C. X SRL, definiția activității dependente referindu-se la natura activității, și nu la forma legală de exercitare (în consecință, inclusiv activitățile desfășurate de o persoană juridică - societate cu răspundere limitată, pot fi reclasificate).

Analizând pentru perioada 01.07.2010 -31.12.2010 activitatea desfășurată de către RM prin S.C. F S.R.L în baza contractului de prestări servicii nr. .../03.01.2007 în cadrul S.C. X SRL , au constatat că sunt îndeplinite mai multe din criteriile prevăzute la art. 7 alin. (1 2.1 din Legea nr. 571/2003 motiv pentru care au asimilat salariilor

veniturile obținute de către d-na RM și în consecință au procedat la calcularea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii.

Pârâta a menționat că din analiza activității desfășurate de RM prin intermediul S.C. F S.R.L în cadrul S.C. X în baza contractului de prestări servicii, organele de inspecție fiscală, au constatat că beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de taxe și că respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru:

- prin Contractul de prestări servicii nr. .../03.01.2007 încheiat între S.C. X SRL și S.C. F S.R.L, părțile care intră în relația de muncă respectiv cele două firme au stabilit de la început felul activității, locul de desfășurare al acesteia prin obiectul contractului.

În sensul celor arătate, a învederat pârâta, este și punctul de vedere al M.F.P - Direcția Generală Legislație Cod Fiscal, transmis urmare solicitării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad - conform art. 213 alin. 2 din Codul de procedură fiscală - conținută în adresa nr. .../13.03.2012, punct de vedere exprimat prin adresa nr. .../.../31.07.2012, în care se arată: „Facem precizarea că, orice activitate poate fi reconsiderată drept activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul din criteriile prevăzute la subpunctul 2.1, punctul 2, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fisc modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește aspectul că sumele facturate au fost în parte deja impozitate în sensul că RM a realizat venituri de la S.C. F S.R.L sub formă de dividende și indemnizație administrator pentru care a plătit impozitele aferente, s-a reținut că acele categorii de venituri au fost obținute de RM în calitate de asociat, respectiv administrator la S.C. F S.R.L, iar obligațiile fiscale și accesorii aferente stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-AR .../20.12.2011, contestată, au fost stabilite în sarcina S.C. X SRL urmare inspecției fiscale efectuate la societate.

De asemenea, prin inspecția fiscală parțială pentru care a fost emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011 și Decizia de impunere nr. F-AR .../20.12.2011 organele de inspecție fiscală nu au verificat taxa pe valoarea adăugată astfel încât afirmațiile reclamantei referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată nu pot fi reținute.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente debitelor principale în sumă totală de ... lei stabilite suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR .../20.12.2011, pârâta a arătat că stabilirea de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitele. Deoarece datoria fiscală în sumă totală de ... lei este temeinic și legal stabilită, și obligațiile fiscale accesorii de natura dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere, calculate în sarcina reclamantei reprezentând măsura accesorie, pârâta apreciază că sunt temeinic și legal stabilite, conform principiului de drept *accessorium sequitur icipalem*.

Referitor la capătul de cerere privind anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pârâta a învederat că în perioada 2008 - 2010, societatea reclamantă a derulat relații comerciale cu S.C. E S.R.L. din Italia, între cele două societăți stând relații de afiliere în sensul că cele două societăți au același asociat unic administrator, respectiv pe d-nul MDE, cetățean italian, astfel că operațiunile derulate între cele două

firme reprezintă tranzacții între persoane afiliate, iar prețul la care se transferă bunurile în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate reprezintă preț de transfer.

Ca urmare a solicitării organului de inspecție fiscală, societatea reclamantă a prezentat dosarul prețurilor de transfer din care rezultă că la determinarea prețurilor de transfer a ales metoda comparării prețurilor prevăzută de pct. 25 lit. în H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală nu și-a însușit această metodă astfel că a procedat la ajustarea sumei veniturilor societății pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor din cadrul respectivelor tranzacții utilizând metoda marjei nete a profitului.

Ca urmare a recalculării prețurilor de transfer prin metoda marjei nete a profitului, organul de inspecție fiscală a recalculat veniturile din exploatare ale reclamantei, rezultând venituri suplimentare în sumă totală de ... lei din care suma de lei aferentă anului 2008, suma de ... lei aferentă anului 2009 și suma de ... lei aferentă anului 2010.

Pârâta a arătat că în cazul persoanelor afiliate, obligațiile fiscale se stabilesc potrivit prevederilor art. 19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiilor pct. 22, 23, 24, 25, 28 și 29 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a învederat că autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției, în acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Determinarea prețului de piață are la baza comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

Metoda marjei nete implica calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente, care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

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

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."

În raport de prevederile legale prezentate s-a reținut că reclamanta, la solicitarea organelor de inspecție fiscală a prezentat dosarul prețurilor de transfer, la determinarea acestora folosind metoda comparării interne a prețurilor prevăzută de pct. 25 lit. a din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Din consultarea dosarului prețurilor de transfer prezentat de reclamantă aferent perioadei 2008 - 2010 și din analiza informațiilor cuprinse în acesta, s-a constatat că grupul format din S.C.E S.R.L. - persoană juridică italiană și S.C. X SRL-persoană juridică română, nu are implementată o metodologie specifică prețurilor de transfer, pentru a justifica faptul că prețurilor utilizate sunt la preț de piață, reclamanta utilizând metoda comparării prețurilor.

Pentru realizarea analizei comparative reclamanta a pornit de la analiza prețurilor pe care S.C. E S.R.L. le-a plătit altor furnizori români în perioada 2008 - 2010, ale căror funcții și riscuri sunt considerate comparabile, pentru produse similare cu cele fabricate de S.C. X SRL. Au fost selectate un număr de 4 firme independente, furnizori din România ai S.C. E S.R.L. din Italia, ca fiind potențial comparabile cu funcțiile și riscurile activității de producție ale S.C. X SRL.

S-au agregat datele cuprinse în facturile emise de către furnizorii S.C. E S.R.L. în perioada anilor 2008-2010, în vederea eliminării influențelor inerente determinate de structura vastă a sortimentelor, calculul de comparabilitate fiind realizat pe întreaga perioadă și nu pe fiecare an în parte, astfel prețurile mediane ale produselor stabilite de reclamantă ca fiind similare calculate la cele 4 companii necontrolate, considerate comparabile, au fost determinate pe baza agregării prețurilor de piață practicate la nivelul întregii perioade analizate, respectiv 2008 - 2010 și nu pe baza prețurilor de piață din fiecare an în parte.

În dosarul prețurilor de transfer prezentat, S.C. X SRL, compară prețurile sale de vânzare agregate și cumulate în perioada 2008 - 2010 cu prețurile de vânzare agregate și cumulate în aceeași perioadă de către firmele considerate comparabile, contrar prevederilor pct. 25 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la afirmația reclamantei că "agregarea datelor pe 3 ani a urmărit tocmai nivelarea influențelor exercitate în preț de varietatea sortimentelor fabricate", pârâta arată că aceasta nu a putut fi reținută, deoarece metoda comparării prețurilor presupune tocmai compararea prețurilor de vânzare ale mărfurilor identice sau similare și nu nivelarea influențelor exercitate în preț de varietatea sortimentelor fabricate.

Organele de inspecție fiscală au acceptat ca și bază de comparare pentru calculul prețului de piață al tranzacțiilor efectuate de S.C. X SRL, aceleași firme pe care societatea reclamantă le-a utilizat pentru comparație în dosarul prețurilor de transfer, reconsiderând doar metoda utilizată de către reclamantă.

Ca urmare, ajustarea prețurilor de transfer pentru anii 2008, 2009 și 2010 a avut ca punct de plecare cele patru companii selectate pentru comparabilitate în dosarul prețurilor de transfer întocmit de S.C. X SRL ale căror funcții și profil de risc au fost acceptate de către societatea reclamantă ca fiind comparabile cu funcțiile și profilul de risc ale acesteia.

Pârâta a susținut că, criteriul alegerii companiilor utilizate pentru comparație nu

este pierderea sau profitul înregistrat de către aceste societăți ci faptul că îndeplinesc aceleași funcții și suporta aceleași riscuri cu cele ale societății petente, astfel că pierderea înregistrată de cele două societăți nu este un element relevant în aplicarea metodei utilizată de către organele de inspecție fiscală.

În legătură cu criticile formulate de către S.C. X SRL privind comparabilitatea produselor, s-a reținut că articolele de îmbrăcăminte fabricate de reclamantă care fac obiectul metodei comparării prețurilor folosită în cadrul dosarului prețurilor de transfer prezentat de S.C. X SRL, se fabrică într-o multitudine de sortimente ce diferă prin țesătura folosită, croială, tehnologia folosită, accesorii, clientela vizată, toți acești factori determinând timpi de lucru diferiți de la un produs la altul în cadrul aceleiași categorii, respectiv prețuri diferite.

Din aceasta cauză, pentru produsele textile fabricate de societatea reclamantă este foarte dificilă identificarea unor produse identice sau similare necesare aplicării metodei comparării prețurilor, așa cum este prevăzut la art. 11, alin. (2), lit. a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct. 25 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv capitolul II, lit. C), pct. i) din Ghidul prețurilor de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale.

Pe cale de consecință, pârâta a susținut că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat metoda utilizată de reclamantă deoarece nu au putut fi identificate produse identice sau similare pentru toate sortimentele produse de către S.C. X SRL.

Pârâta a arătat că potrivit art. 11 alin 2 lit. b) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare respectiv a pct. 29 din H.G. nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, metoda cea mai adecvată la stabilirea prețului de piață între persoane afiliate în cazul societății reclamante este metoda marjei nete, metodă prin care prețul de piață se stabilește pe baza comparării unor indicatori financiari.

În aprecierea pârâtei, în baza metodologiei prezentate în textele legale enunțate mai sus, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea veniturilor și a stabilit în sarcina reclamantei influențele fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit.

În legătură cu susținerile reclamantei cu privire la afilierea celor două persoane juridice, respectiv S.C. X SRL și S.C. E S.R.L. din Italia, conform art. 7, pct. 21, alin. (1), lit. b) din Legea 571/2003, pârâta a arătat că afilierea celor două persoane juridice este conform art. 7 pct. 21, alin. (1), lit. c) din Legea 571/2003 însă acest aspect nu are în fapt influență asupra rezultatului fiscal.

În ceea ce privește susținerea reclamantei că „ajustarea veniturilor folosind o altă metodă decât cea folosită de contribuabil nu are bază legală” în condițiile în care pct. 22 din Norme a fost modificat de H.G. nr. 791/2010 începând cu data de 03.08.2010, pârâta a susținut că temeiul legal în baza căruia organele fiscale au folosit o altă metodă decât cea utilizată de reclamantă în dosarul prețurilor de transfer prezentat, a fost pe lângă pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 32 din același act normativ.

Pârâta a mai învederat că din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. F-AR .../20.12.2011 în baza căruia a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011, s-a reținut că organele de inspecție fiscală au constatat că, în trimestrul

III 2009 societatea reclamantă a considerat din proprie inițiativă suma de ... lei înregistrată în contul 624 „Cheltuieli privind transportul” ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal, suma reprezentând cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri însă, la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2009 această sumă nu a mai fost considerată nedeductibilă de către societate, fiind astfel încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 .

Organul de soluționare a contestației a constatat că în contestația formulată S.C. X SRL nu a adus argumente legale susținute de mijloace de probă, conform art. 206 Cod procedură fiscală, prin care să demonstreze că aceste cheltuieli în sumă de ... lei înregistrate în contul 624 „Cheltuieli privind transportul” sunt deductibile fiscal, din contestația formulată rezultând că se contestă numai faptul că organele de inspecție fiscală nu au prezentat motivele pentru care aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile la determinarea masei impozabile a profitului.

În legătură cu aceste cheltuieli, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011 s-a reținut că organele de inspecție fiscală constatând că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (societatea reclamantă însăși le-a considerat ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal în trimestrul III 2009) au procedat conform prevederilor art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 și au considerat aceste cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și în trimestrul IV 2009.

Pârâta a concluzionat că, în condițiile în care reclamanta nu a prezentat motivele pentru care a considerat deductibile cheltuielile cu transportul în sumă de ... lei în trimestrul IV 2009, în condițiile în care în trimestrul III 2009 le-a considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal, în mod corect serviciul de soluționare contestației a respins și acest capăt de cerere.

Pentru considerentelor expuse, pârâta a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată și menținerea actelor temeinice și legale.

În drept, pârâta a invocat prevederile art. 205-208 C.pr.civ și celelalte - prevederi legale invocate.

Examinând actele și lucrările dosarului, instanța reține următoarele :

Prin Decizia de impunere nr. F-AR .../20.12.2011 încheiată de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, avându-se în vedere Raportul de inspecție fiscală, s-a apreciat că activitatea desfășurată de SC F SRL și Sc X SRL în baza contractului de prestări servicii nr. .../03.01.2007 este o activitate dependentă și au asimilat cu veniturile din salarii, veniturile obținute de persoana fizică RM prin SC F SRL.

Astfel, reținându-se prevederilor art. 55 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 rap. la prevederile art. 7 alin. 1 pct. 2.1 din aceeași lege, organele fiscale au apreciat că serviciile prestate de către R. M. pe perioada 01.07.2010-31.12.2010, sunt (sn i-au adus) avantaje de natură salarială, stabilind suplimentar următoarele :

- suma de lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale, conform art. 24. alin. 1 din Legea nr. 19/2000 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei precum și penalități de întârziere în sumă de lei, conform art. 119,120 și 120¹ din OG nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale datorată de angajați, conform art. 23 alin. 1 lit. a din Legea nr. 19/2000 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei precum și penalități de întârziere în sumă de lei, conform art. 119,120 și 120¹ din OG nr. 92/2003;

- suma de lei reprezentând neplata contribuției pentru accidente de muncă și

boli profesionale, conform art. 96 lit. a și art. 101 alin. 1 și 2 din Legea nr. 346/2002 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de 53 lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din OG nr. 92/2003;

- suma de lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale pentru șomaj, conform art. 26, 27 alin. 1 lit. a din Legea nr. 76/2002 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de 87 lei precum și penalități de întârziere în sumă de 85 lei, conform art. 119,120 și 120¹ din OG nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției la fondul de garantare a creanțelor salariale, conform art. 3 lit. b și art. 7 alin. 1 din Legea nr. 200/2006 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de 44 lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din OG nr. 92/2003;

- suma de lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale de sănătate, conform art. 258 alin. 1, 2 din Legea nr. 95/2006 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de 910 lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din OG nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajați, conform art. 257 alin. 2 lit. a din Legea nr. 95/2006 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de 963 lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din OG nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției pentru concedii și indemnizații, conform art. 6 alin. 1, 2 din OUG nr. nr. 158/2005 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de 57 lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din OG nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata impozitului pe veniturile din salarii, conform art. 57 alin. 2 lit. b din Legea nr. 571/2003 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de 2.338 lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din OG nr. 92/2003;

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 s-a dispus ca SC X SRL să țină cont la calculul profitului aferent anului 2011, de pierderea fiscală de recuperat cumulată stabilită de către organele de inspecție fiscală la finele anului 2010, în sumă de lei, diferența de lei reprezentând pierdere fiscală recuperată de către organele de inspecție fiscală, față de pierderea fiscală de recuperat în sumă de ... lei declarată de către societate, conform prevederilor art. 26 din Legea nr. 571/2003.

S-a constatat că în perioada 2008-2010 Sc X a înregistrat venituri din prelucrarea bunurilor mobile obținute de afiliați în sumă totală de ... lei pentru care, în vederea determinării prețului de piață s-a aplicat „metoda comparării prețurilor” conform dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate, însă organele fiscale au apreciat că această metodă nu poate fi aplicată pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate sunt la preț de piață sau nu.

Organele fiscale au avut în vedere prevederile pct. 32 din HG nr. 44/2004 respectiv 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, metoda pentru care sunt disponibile date comparabile, gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității, circumstanțele cazului individual. Activitățile desfășurate efectiv de diferite persoane afiliate, metoda trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului și

documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

Astfel în vederea stabilirii prețului de piață al tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au utilizat pe întreaga perioadă verificată „metoda marjei nete” prev. la pct. 29 din HG nr. 44/2004.

Prin Decizia nr. .../21.08.2012 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad - Biroul Soluționare Contestații s-a decis respingerea contestației formulate de S.C. X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../20.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând ... lei impozit salarii, ... lei accesorii aferente, 49.690 lei contribuții salarii și ... lei accesorii aferente, încheiată de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, precum și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011

În speță, pentru soluționarea primului capăt de cerere privind anularea Deciziei de impunere F-AR .../20.12.2011 instanța apreciază că esența litigiului dintre părți e determinată de stabilirea naturii juridice a activității desfășurate în baza contractului de prestări servicii nr. .../03.01.2007 încheiat între reclamantă, în calitate de beneficiar și SC F SRL în calitate de prestator.

Potrivit actului constitutiv al SC X SRL, asociatul unic al acesteia este dl MDE având și calitatea de administrator alături de dna RM, activitatea principală a acesteia fiind fabricarea articolelor de îmbrăcăminte; iar potrivit actului constitutiv al SC F SRL, dna RM deține calitatea de asociat alături de dna CMA, având totodată și calitatea de administrator, obiectul de activitate al societății fiind “activități de consultantă în management”

La data de 03.01.2007 între Sc F SRL în calitate de prestator și SC X SRL în calitate de beneficiar s-a încheiat contractul de prestări servicii nr. 1; Obiectul contractului în constituie prestarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor servicii:

"a) consultanță și asistență tehnică în activitatea de confecții la S.C. S.C. X S.R.L. și la partenerii cu care societatea reclamantă a încheiat contracte de colaborare și de prestări servicii;

b) alte servicii în strictă concordanță cu obiectul de activitate al prestatorului, servicii care pot fi concretizate printr-o comandă fermă lansată de beneficiar și acceptată de prestator, devenind parte integrantă a prezentului contract".

Prețul contractului a fost stabilit la suma de ... euro plus TVA/lună iar durata acestuia a fost stabilită la 1 an.

Potrivit clauzei nr. V din contract „, prestatorul își asumă răspunderea pentru prejudiciile create de eventualele greșeli în operațiunile pe care le-ar recomanda, de informațiile eronate asupra unor aspecte tehnice” iav potrivit clauzei nr. VI contract „Beneficiarul va comunica Prestatorului în mod clar care anume aspecte îi revin în asistența sa tehnică,,stabilind coordonatele de rigoare pentru serviciile prestate. ”

Organele de inspecție fiscală, în temeiul art. 7, alin.(1), pct.2.1. Cod Fiscal, afirmă că "activitatea desfășurată de către doamna RM prin S.C. F S.R.L., în baza contractului de prestări servicii nr. .../03.01.2007 a fost reconsiderată ca activitate dependentă" și au asimilat veniturile obținute cu venituri de natură salariată stabilind în consecință obligațiile fiscale privind plata contribuțiilor sociale și impozitul pe salarii, conform pct. 2. aceluiași alineat.

Cu privire la calificarea acestei activități, instanța apreciază că această activitate nu poate fi reconsiderată activitate dependentă și reține în acest sens și

Raportul de expertiză întocmit în cauză de către experții și

Astfel, conform prevederilor art. 7 alin. 1 pct. 2 Codul fiscal prin activitate dependentă se înțelege orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare, iar potrivit dispozițiilor art. 7, alin. 1 pct. 4, prin activitate independentă se înțelege orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;

Tribunalul nu poate primi susținerile pârâtei în sensul că sunt îndeplinite mai multe din criteriile prevăzute la art. 7 alin. 1 pct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 respectiv cele prevăzute la lit. a, b c și d referitoare la relația de subordonare, folosirea bazei materiale a plătitorului de venit și suportarea cheltuielilor de deplasare, aspecte ce ar rezulta din „Obiectul contractului” deoarece activitatea s-a desfășurat la sediul societății reclamantei, pe o perioadă de timp de aprox. 8 ore, folosindu-se baza materială a plătitorului și decontându-i-se dnei MR cheltuielile de deplasare; invocându-se în acest sens prevederile pct. II „Obiectul contractului” precum și clauza menționată la pct. VI potrivit căreia, „Beneficiarul va comunica Prestatorului în mod clar care anume aspecte îi revin în asistența sa tehnică, stabilind coordonatele de rigoare pentru serviciile prestate. ”

Potrivit dispozițiilor art. 7 alin. 1 pct. 2.1 din legea nr. 571/2003 „orice activitate poate fii reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

“2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.”

Instanța reține în primul rând, potrivit contractului de prestări servicii încheiat între reclamanta SC X SRL și SC F, că între cele două societăți nu există o relație de angajare/subordonare ci acestea se află într-o relație comercială, așa cum rezultă din conținutul obiectului contractului și mai ales din conținutul art. VII „Litigii” potrivit căruia orice neînțelegere ivită în derularea contractului se va soluționa pe cale amiabilă iar dacă acest lucru nu este posibil, se va apela la Comisia de Arbitraj COMERCIAL de pe lângă Camera de Comerț, Industrie și Agricultură Arad.

Apoi, dna MR este rezidentă fiscal în România și nu are calitatea de "beneficiar al veniturilor obținute de la X S.R.L. ci beneficiar a veniturilor obținute de SC. F SRL. Deci între MR și X S.R.L. nu există relația beneficiar de venit - plătitor de venit respectiv relația de subordonare, ceea ce înseamnă ca nu este aplicabil criteriul prev. la lit. a al art. 7 alin. (1), pct. 2.1 Cod fiscal

împrejurarea invocată de pârâtă pentru a demonstra relația de subordonare,

potrivit căreia beneficiarul de venit este obligat să fie prezent la sediul plătitorului de venit, nu rezultă din conținutul contractului după cum nu rezultă nici faptul că Beneficiarul presta activități de cca 8 ore /zi. Mai mult, dat fiind obiectul contractului și anume „consultanță și asistență tehnică în activitatea de confecții” reținând specificul acestei activități de *consultanță și asistență*, prezența dnei M. R la sediul beneficiarului se impunea tocmai pentru a da eficiență contractului, pentru a se îndeplini/realiza scopul pentru care părțile au convenit. Or, aceste împrejurări nu conduc la ideea unei subordonări/dependențe, ci fiind absolut obligatorii pentru eficiența contractului.

De asemenea, instanța reține și faptul că dna M.R. este și administrator la SC X SRL, situație în care prezența acesteia la sediul societății (beneficiarului) se explică/se justifică suplimentar, celor sus expuse.

Instanța nu poate primi nici argumentul pârâtei privitor la relația de subordonare întemeiat pe clauza inserată la pct.VI contract potrivit căreia» *Beneficiarul va comunica Prestatorului în mod clar care anume aspecte îi revin în asistența sa tehnică, „stabilind coordonatele de rigoare pentru serviciile prestate, ”apreciind că obligația asumată este corelativă cu cea asumată de prestator, astfel cum a fost stabilită la pct. V din contract „, prestatorul își asumă răspunderea pentru prejudiciile create de eventualele greșeli în operațiunile pe care le-ar recomanda, de informațiile eronate asupra unor aspecte tehnice și că este de esența contractului și mai ales a celui de prestări servicii stabilirea unor obligații reciproce.*

Cu privire la folosirea bazei materiale a beneficiarului,(lit. b, art. 7 pct. 2.1) instanța reamintind conținutul obligației asumate de prestator și anume acela de a asigura consultanță și asistență tehnică în procesul fabricării articolelor de îmbrăcăminte, apreciind această activitate preponderent desfășurată la nivel intelectual și nu fizic, stabilește că nu era necesară folosirea bazei materiale a beneficiarului cu alte cuvinte pentru îndeplinirea obligației asumate, așa cum e stipulată în „obiectul contractului” prestatorul SC F SRL prin adm R.M nu se folosea de baza materială a beneficiarului ci activitatea sa de consultanță/asistență tehnică era realizată preponderent la nivel intelectual fără să fie necesară baza materială a beneficiarului respectiv “spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea mijloace”; apoi consultanța fiind cu privire la fabricarea articolelor de îmbrăcăminte aceasta se putea realiza atât la sediul beneficiarului cât și în alte locații, cu excepția activității de „asistență” care presupunea participarea efectivă/prezența fizică lângă persoana aflată în procesul fabricării articolelor.

Cu privire la cheltuielile de deplasare, (lit. c, art. 7, pct. 2.1) instanța reține că SC X SRL a suportat cheltuielile de deplasare a dnei M.R în calitate de administrator și nu de angajat/subordonat iar SC F Srl a suportat cheltuielile de deplasare în scopul realizării veniturilor pentru societate respectiv pentru îndeplinirea contractelor încheiate.

În fine, cu privire la ultima cerință prev. la lit. d a art. 7 alin. 1 pct. 2.1 din legea nr. 571/2003 referitoare la suportarea indemnizației de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, din actele dosarului nu rezultă în niciun fel îndeplinirea acesteia.

Tribunalul reține și faptul că veniturile realizate pe perioada 2008-2010 de SC F Srl au fost supuse impozitării și că dacă s-ar proceda la impunerea veniturilor pe perioada 01.07.2010-31.12.2010 conform celor precizate în Decizia de impunere contestată, s-ar realiza practic o dublă impunere pe de o parte iar pe de altă parte TVA

de plată a SC F SRL nu era datorată iar TVA de rambursat a SC X SRL nu era justificată.

Doamna MR a obținut venituri de la S.C. F S.R.L în calitate de asociat unic - sub forma dividendelor - și în calitate de administrator sub forma indemnizației de administrator iar S.C. F S.R.L este persoana care obține venituri de la S.C. X SRL .

Pentru toate aceste considerente, apreciază că activitatea depusă de SC F SRL prin adm. RM nu este o activitate dependentă respectiv veniturile obținute de adm. RM de la F prin intermediul Sc X nu pot fi asimilate veniturilor de natură salarială, sens în care nu se impune stabilirea suplimentară a contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit.

Cu privire la Dispoziția de măsuri nr. .../20.12.2011 prin care s-a dispus ca reclamanta SC X SRL să țină cont la calculul profitului aferent anului 2011, de pierderea fiscală de recuperat cumulată stabilită de către organele de inspecție fiscală la finele anului 2010, în sumă de ... lei, sumă care a fost stabilită prin „metoda marjei nete” prev.la pct. 29 din HG nr. 44/2004.

Instanța reține că pentru stabilirea prețurilor reclamanta a folosit corect „metoda comparării prețurilor” iar agregarea multianuală a datelor nu este interzisă în această metodă, însă organele fiscale au schimbat nelegal metoda de stabilire a prețurilor, folosind metoda „ marjei nete” sens în care au invocat dispozițiile pct. 29 și 32 din Normele Metodologice de aplicare a Cod fiscal.

Potrivit dispozițiilor art. 11 alin. 2 Cod fiscal (2) în cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române 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. 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.

Potrivit dispozițiilor pct. 22 din Normele Metodologice cu privire la aplicarea art. 11 alin 2 Cod fiscal se prevede Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.”

Organele fiscale au schimbat metoda de stabilire a prețurilor în temeiul acestor prevederi legale, arătând că metoda cea mai adecvată este cea a „marjei nete” și nu cea privitoare la „compararea prețurilor”, însă instanța reține că folosind metoda „marjei nete” organele fiscale au folosit exact cele 4 societăți indicate de reclamantă și față de care reclamanta a folosit „metoda comparării prețurilor” și în privința cărora s-a apreciat că produsele nu sunt comparabile.

29. Metoda marjei nete din NM

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

Potrivit pct. 32 din Normele Metodologice privind aplicarea Codului fiscal Ra 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.”

În consecință, instanța apreciază că pentru stabilirea prețurilor, nu se justifică schimbarea metodei folosite respectiv cea privind „compararea prețurilor” cu metoda „marjei nete”.

În ceea ce privesc Obiecțiunile formulate de pârâtă la „Raportul de expertiză”, instanța apreciindu-le neîntemeiate urmează să le respingă pentru următoarele considerente: expertiza contabilă a fost întocmită de un expert contabil autorizat (art. 24 din OG nr. 2/2000) așa încât nu se impune anularea acesteia; referitor la citarea părților, în conformitate cu dispozițiile legale prev. de art. 335 NCPC „dacă pentru expertiză este nevoie de o lucrare la fața locului sau sunt necesare explicațiile părților, ea nu poate fi făcută decât după citarea părților”, așadar apreciind că pentru realizarea prezentei expertize nu a fost necesară o „lucrare la fața locului” și că aceasta s-a întocmit strict pe baza documentelor contabile, expertii neavând nevoie de explicațiile părților, nu se impunea citarea părților respectiv nu este justificată cererea pârâtei privind anularea expertizei. Celelalte obiecțiuni privesc apărări de fond asupra cărora instanța s-a pronunțat conform considerentelor de mai sus.

Față de toate aceste considerente, în temeiul textelor legale sus precizate și în conformitate cu dispozițiile art. 18 din Legea nr. 554/2004 raportat la art. 205 și urm. Cod proc. fiscală, instanța va admite acțiunea formulată de reclamantă și va anula decizia de impunere nr. F AR .../20.12.2011, Dispoziția privind măsurile stabilite de

organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2012 precum și Decizia nr./21.08.2012.

În conformitate cu dispozițiile art. 453 NCPC va obliga pârâta să achite reclamantei suma de ... lei ce reprezintă cheltuieli de judecată respectiv plata onorariului expert (f. 153) și taxa de timbru (f. 16).
judecată.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE

Admite acțiunea în contencios administrativ exercitată de reclamanta S.C. x SRL cu sediul în mun. jud. Arad, în contradictoriu cu pârâtele Activitatea de Inspecție Fiscală cu sediul în Arad, jud. Arad și Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara) cu sediul în Timișoara, str.... și în consecință :

Anulează decizia de impunere nr. F AR ../20.12.2011, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../20.12.2011 și Decizia nr./21.08.2012.

Obligă pârâtele să plătească reclamantei câte 6019 lei ce reprezintă cheltuieli de judecata.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică din 4 noiembrie 2013.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare. Pronunțată în ședința publică din 4 noiembrie 2013.