



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26

Cod postal 700025

Tel: +0232/213332

Fax: +0232/219899

e-mail: registratura.generalais@anaf.ro

DECIZIA NR. 5774/12.10.2017

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI înregistrată la Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 și de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, cu privire la contestația formulată de **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI**, cod de identificare fiscală înregistrată la Registrul comerțului sub nr., cu sediul în mun. Vaslui, jud. Vaslui, reprezentată legal de d-l, în calitate de administrator prin:

1. Adresa nr., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. cu privire la contestația nr., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, sub nr., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** - impozit pe profit;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată.

2. Adresa nr. emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Serviciul evidență pe plătitori, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr., cu privire la contestația nr., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, sub nr., formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr., pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - accesorii aferente impozitului pe profit;
- **S lei** - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că Decizia de

impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nr. F-VS a fost comunicată petentei sub semnătură, în data de **20.06.2017**, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a fost comunicată petentei sub semnătură, în data de **28.06.2017**, iar contestația a fost depusă în data de **03.08.2017** la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, unde a fost înregistrată sub nr.

Prin contestația nr., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, sub nr., petenta a solicitat și susținerea orală a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F..... susținere care a avut loc în data de 14.09.2017, conform Minutei încheiate, aflată în original la dosarul cauzei.

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

I. S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nr. F-VS, respectiv suma de S lei reprezentând impozit pe profit și suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. respectiv suma de S reprezentând accesorii impozit pe venit și suma de S lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugate.

A. Contestatoarea precizează faptul că impozitul pe profit în sumă de S lei, contestat, se compune din:

1. S lei aferent sponsorizărilor efectuate în anul 2010

Petenta menționează faptul că în anul 2010 a făcut cheltuieli cu sponsorizările în limita de 3 la mie din cifra de afaceri din întreg anul 2010 și nu este de acord cu opinia inspecției fiscale despre limitarea cheltuielilor efectuate în luna decembrie 2010 la 3 la mie din cifra de afaceri realizată numai în perioada octombrie – decembrie 2010, deoarece potrivit prevederilor art. 16 alin. (1) din Codul fiscal anul fiscal este anul calendaristic. Acest articol nu a fost modificat în anul 2010 de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 87/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, chiar dacă în acest an determinarea impozitului pe profit s-a făcut separat în două perioade fiscale, respectiv ianuarie-septembrie și

octombrie-decembrie. Aceste două perioade sunt considerate ca doi ani fiscali doar în ceea ce privește reportarea pierderilor fiscale.

De asemenea, potrivit pct. 14 din Normele metodologice pentru explicitarea art. 19 din Codul fiscal la calculul profitului impozabil, limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică trimestrial sau potrivit prezentelor norme metodologice, după caz, astfel încât la finele anului acestea să se încadreze în prevederile legii. Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozitul pe profit anual, limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică anual.

Contestatoarea mai precizează faptul că cheltuielile cu deductibilitate limitată, a căror mărime depinde de anumiți indicatori anuali sunt cele prevăzute de art. 21 din Codul fiscal și ca urmare aceasta a dedus cheltuielile cu sponsorizarea în anul 2010 având în vedere cifra de afaceri anuală și se încadrează în limita de 3 la mie din acest indicator.

2. S lei aferent achizițiilor de la S.C. Cavaro Constrans S.R.L. în septembrie 2012 și S lei aferent achizițiilor de la S.C. Cavaro Constrans S.R.L. și S.C. Consulting Agro Grup S.R.L. în decembrie 2012;

Referitor la achizițiile de mere de la parteneri inactivi, respectiv de la S.C. Cavaro Constrans S.R.L. și S.C. Consulting Agro Grup S.R.L., petenta precizează faptul că aceste operațiuni sunt reale, cu materii prime care au intrat în fluxul productiv, în sfera operațiunilor impozabile, iar în perioada când se fac achizițiile cu mere, o perioadă de foc, este imposibil a verifica situația fiecărui partener ce se prezintă la societate cu produsele.

În cazul celor două societăți inactive de la care contestatoarea a făcut achiziții de materii prime, parteneri vechi ai acesteia, timpul scurs de la momentul declarării inactivității și momentul achizițiilor a fost foarte scurt. Astfel S.C. Cavaro Constrans S.R.L. a fost declarată inactivă în luna august 2012 petenta a achiziționat mere în luna septembrie 2012, iar în cazul S.C. Consulting Agro Grup S.R.L. a fost declarată inactivă chiar în timpul derulării unui contract, prima factură de la acest partener fiind emisă în data de 01.06.2012, dar următoarele două facturi emise în data de 18.06.2012 și 19.06.2012 nu sunt deductibile deoarece inactivitatea s-a produs în data de 14.06.2012.

Totodată precizează faptul că jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene este bogată în situații în care autoritățile fiscale naționale au refuzat unor persoane impozabile acordarea dreptului de deducere a TVA-ului pentru motive care nu țin de condițiile de fond prevăzute de Directiva 112/2006 și în care hotărârea Curții a fost în favoarea persoanelor impozabile, menționând totodată și opinia Avocatului General al Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la Cauza C-101/16.

Contestatoarea precizează că aceste achiziții, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, au fost plătite furnizorilor și nu consideră echitabilă cerința ca aceasta, în calitate de agent economic, să fie obligată să

verifice comportamentul fiscal al partenerilor comerciali și nici să suporte consecințele unui comportament fiscal inadecvat al unui partener.

3. S lei aferent ajustării prețurilor de transfer din decembrie 2014 și S lei aferent ajustării prețurilor de transfer din decembrie 2015.

Contestatoarea precizează faptul că ajustarea rezultatului impozabil din anul 2014 efectuată de inspecția fiscală pentru neîncadrarea în limitele intervalului de comparabilitate nu este corectă din următoarele motive:

a) Dosarul prețurilor de transfer nu a fost combătut de către inspecția fiscală privitor la prețul tranzacțiilor din anul 2014, nici în ceea ce privește metoda, nici referitor la mărimea prețului.

b) Studiul de comparabilitate arată că societatea este sub limita de profitabilitate doar în anul 2014, dar în perioada anterioară profitabilitatea este foarte bună, chiar peste media care reiese din acest studiu. Având în vedere caracteristicile activității petentei, se impune analiza de comparabilitate multianuală, solicitând să se facă o analiză pe toată perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 2010-2015, reieșind astfel că rezultatele societății pe toată perioada se încadrează în intervalul de comparabilitate, analiza efectuată pe un singur an nefiind relevantă.

Petenta menționează faptul că în anul 2014, deși producția de fructe nu a fost afectată foarte mult de factorii climatici, a fost influențată de un factor geopolitic, respectiv embargoul impus de Federația Rusă. Astfel, fermierii au procedat în multe cazuri la distrugerea recoltelor sau livrarea gratuită către organizații nonprofit pentru a primi subvenția acordată de Uniunea Europeană, care este mult mai mare decât prețul oferit de aceasta la merele pentru industrializare, explicând astfel achizițiile mici de materii prime în anii 2014-2015, la jumătate comparativ cu anii anteriori.

Contestatoarea precizează faptul că prețurile pe piața de profil, atât ale produselor finite cât și ale materiilor prime, fluctuează foarte mult de la un an la altul. Astfel, în perioada supusă controlului, variația prețului produsului de bază al petentei este de aproximativ 300%, între 500 – 1500 euro pe tona de concentrat, din cauză că sunt ani cu producții foarte mari în anumite zone ale globului care determină scăderea puternică a prețului în perioada următoare, sau sunt ani cu perioade prelungite de caniculă și de secetă care determină creșterea consumului, a cererii și implicit a prețului.

c) Inspecția fiscală a alcătuit un eșantion de firme pentru analiză care nu sunt comparabile cu activitatea petentei, având un singur element comun, respectiv codul CAEN 1032 – fabricarea sucurilor de fructe și legume. Astfel acest cod include multe tipuri de activități de producție: sucuri de fructe sau de legume, sucuri naturale sau cu aditivi, sucuri concentrate sau neconcentrate, producții sezoniere sau permanente.

Petenta menționează faptul că activitatea acesteia are niște caracteristici aparte, respectiv producție sezonieră de suc concentrat numai din mere, neambalat, care nu este propriu consumului uman în forma în care

este comercializat de aceasta și nu se poate compara cu orice producător de sucuri.

Contestatoarea precizează faptul că a analizat firmele din prima parte a eșantionului final, respectiv cele având RRCT(Rata rentabilității costurilor totale) peste media intervalului cu RRCT(Rata rentabilității costurilor totale) în anul 2014 mai mare de 3.36 și mai mic de 14,43 și a constatat că niciuna nu are suficiente caracteristici comparabile cu ale acesteia, astfel:

- Firma Kokabarra din Franța cu RRCT(Rata rentabilității costurilor totale) de 8,47, are o activitate de mică industrie de producere a sucurilor, nectarurilor și altor produse din tot felul de fructe de fructe, inclusiv fructe de pădure și vinde produsele ambalate în sticle și borcane mici, având și un restaurant în care își comercializează producția proprie;

- Firma Sautter Pom Or din Franța cu RRCT(Rata rentabilității costurilor totale) de 6,23, are ca obiect principal de activitate producția de sucuri de fructe și legume cod 1032, dar are și două puncte de lucru (magazine) cu codul 4725 – comerț cu amănuntul al băuturilor în magazine specializate;

- Linoliva 2003 SL din Spania cu RRCT(Rata rentabilității costurilor totale) de 7,94, are ca activitate principală ambalarea de măslina;

- Maxfrut S.P. Z.O.O din Polonia cu RRCT(Rata rentabilității costurilor totale) de 3,36, produce NFC (not from concentrate) din diferite fructe, precum și concentrate și piure din fructe, toate fiind ambalate și vândute ca produs final către piața largă de consum.

d) În anii 2014-2015 producția a scăzut la jumătate comparativ cu anii anteriori și aceasta este adevărata cauză a rezultatelor slabe din acești ani.

Petenta menționează faptul că există un prag minim de rentabilitate valabil pentru orice entitate, inclusiv pentru aceasta. S-a demonstrat științific că acest prag este punctul cu profitabilitate zero, iar acest prag pentru contestatoare coincide cu producțiile din acești doi ani, respectiv aproximativ 10.000 tone de mere procesate pe sezon, astfel indiferent de prețurile de transfer dacă nu are materie primă societatea nu poate fi profitabilă.

Ca urmare, invocând în susținere și liniile directoare OCDE (Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică), petenta precizează că acestea sunt motivele pentru care se impune efectuarea unei analize multianuale, pe toată perioada supusă inspecției fiscale și nu doar pe un singur an.

Contestatoarea precizează faptul că în timpul inspecției fiscale a prezentat dosarul prețurilor de transfer în formă completă, cu justificarea prețurilor de transfer practicate, fapt ce rezultă și din conținutul Raportului de inspecție fiscală și în această situație nu are bază legală estimarea prețurilor de transfer.

Invocând prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind conținutul dosarului prețurilor de transfer nr. 222/2008, societatea menționează faptul că estimarea prețurilor de transfer

se face în funcție de tranzacții similare și nu în funcție de rezultatele financiare ale exercițiului, așa cum au procedat organele de inspecție fiscale.

Totodată, potrivit prevederilor art. 8 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare. Astfel, textul de reglementare face referire la rezultatul tranzacției și nu la rezultatul societății în ansamblu, care este influențat și de alți factori.

Petenta menționează faptul că organele de inspecție fiscală nu au estimat cuantumul prețurilor de transfer așa cum stipulează ordinul, ci au estimat o cifră de afaceri.

Organele de inspecție fiscală susțin că analiza încadrării în eșantion se face anual și nu multianual, dar chiar și în aceste condiții perioada supusă inspecției fiscale este 2010-2016 și ca urmare contestatoarea consideră că pentru aplicarea unui tratament fiscal identic pentru toate exercițiile trebuia procedat la estimarea cifrei de afaceri în funcție de eșantion și pentru celelalte exerciții, nu numai pentru anul 2014 și corectată cifra de afaceri și baza impozabilă în minus acolo unde este cazul.

Rezumându-se la estimare la nivel de an organele de inspecție fiscală sunt în situația de a avea reguli diferite de impozitare între exercițiile financiare, deși temeiul legal este același.

Societatea precizează faptul că, criza materiilor prime în activitatea de procesare industrială a fructelor în România, în speță mere, a devenit cronică în ultimii ani, în cei 20 de ani de când există societatea, doar în 7 ani a reușit să proceseze mai mult de 20.000 de tone pe an, capacitatea fabricii fiind de aproximativ 30.000 tone.

Având în vedere caracterul sezonier al activității de producție și faptul că sezonul este spre sfârșitul anului (septembrie-noiembrie), petenta menționează faptul că nu poate dimensiona costurile la nivelul materiei prime pentru că nu poate ști la începutul anului ce cantitate de mere va achiziționa.

În aceste condiții, fiind afectată de lipsa materiei prime, contestatoarea menționează faptul că ar fi nedrept să fie sancționată și de organul fiscal din cauza producției mici, deoarece adevărata cauză a rezultatelor nesatisfăcătoare din anii 2014-2015 este producția mică din acești ani și nu prețurile de transfer.

B. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, suma contestată este de S lei pentru achiziții considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală compusă din:

1. S lei aferent achizițiilor din luna octombrie 2012 de la S.C. Cavaro Constrans S.R.L., societate parteneră ce figurează în Registrul contribuabililor inactivi începând cu data de 01.08.2012;

2. S lei aferent achizițiilor din luna octombrie 2012 de la S.C. Consulting Agro Grup S.R.L., societate parteneră ce figurează în Registrul contribuabililor inactivi începând cu data de 14.06.2012.

Petenta precizează faptul că aceste operațiuni sunt reale, cu materii prime care au intrat în fluxul productiv, în sfera operațiunilor impozabile, iar în perioada când se fac achizițiile cu mere, o perioadă de foc, este imposibil a verifica situația fiecărui partener ce se prezintă la societate cu produsele.

Această taxă pe valoarea adăugată a fost plătită furnizorilor de către contestatoare și nu consideră echitabilă cerința ca societatea, în calitate de agent economic, să fie obligată să verifice comportamentul fiscal al partenerilor comerciali și nici să suporte consecințele unui comportament fiscal inadecvat al unui partener.

Ca urmare, petenta solicită admiterea contestației, anularea bazei de impozitare stabilită suplimentar la profit și taxa pe valoarea adăugată precum și a accesoriilor calculate, aferente sumelor contestate.

II. 1. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, conform Dispunerii delegării de competență nr. 3685/06.10.2016, au efectuat la **S.C. Y S.R.L., JUD. VASLUI** inspecția fiscală încheind Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma de S lei, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată.

S.C. Y S.R.L., JUD. VASLUI contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nr. F-VS, respectiv suma de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** - impozit pe profit;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată.

În Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI și-a schimbat denumirea în luna februarie 2015, numele avut în perioada 2010-2014 fiind S.C. AGRANA JUICE ROMÂNIA S.R.L. și face parte din grupul Austria Juice, grup ce are sediul central în Viena – Austria și are asociat unic persoana juridică Austria Juice GmbH din Austria. Societatea mamă Austria Juice GmbH a avut până în iunie 2014 numele Agrana Juice Holding GmbH și a fost centrul diviziei de

sucuri al Agrana Internațional Vervaltungs und Asset – Management GmbH, societate multinațională cu sediul în Viena ce este organizată în mai multe divizii și are câteva sute de subsidiare răspândite pe toate continentele, din România cea mai reprezentativă fiind S.C. Agrana România S.A.. În luna iunie 2014 Agrana Juice Holding GmbH a fuzionat cu Ybbstaler Fruit Austria GmbH și totodată și-a schimbat denumirea în Austria Juice GmbH devenind centrul unui nou grup Austria Juice. Acționarii Austria Juice GmbH sunt Agrana Internațional Vervaltungs și RWA Internațional Holding GmbH.

Persoanele afiliate ale **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI** sunt firma mamă și toate subsidiarele acesteia, cum ar fi: Austria Juice Hungary Kft, Austria Juice Poland SP z.o.o., Austria Juice Germany GmbH, Austria Juice Ukraine tof, Xianyang Juice CO Ltd China. De asemenea persoane afiliate sunt și acționarii firmei mamă, Agrana Internațional și RWA Internațional, precum și toate subsidiarele acestora.

Referitor la sumele contestate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI** declară în declarația privind impozitul pe profit pentru luna decembrie 2010, sponsorizări în sumă de S lei, în condițiile în care înregistrează în cadrul perioadei fiscale o cifră de afaceri de S lei, depășind plafonul legal de 3 la mie din cifra de afaceri realizată, respectiv suma deductibilă din impozitul pe profit datorat de S lei.

Ca urmare, suma de S lei se constituie ca diferență la impozitul pe profit.

- Contestatoarea a achiziționat în anul 2012 materii prime de la societăți partenere ce figurau în Registrul contribuabililor inactivi, prin urmare cheltuielile cu aceste achiziții sunt considerate nedeductibile fiscal, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, astfel:

- în luna septembrie 2012 petenta a achiziționat mere de la S.C. Cavaro Constrans S.R.L., societate care figura în Registrul contribuabililor inactivi începând cu data de 28.07.2012, rezultând un impozit pe profit suplimentar aferent achizițiilor în sumă de S lei;

- în luna octombrie 2012 petenta a achiziționat mere de la S.C. Cavaro Constrans S.R.L., societate care figura în Registrul contribuabililor inactivi începând cu data de 28.07.2012, rezultând un impozit pe profit suplimentar aferent achizițiilor în sumă de S lei;

- în luna octombrie 2012 petenta a achiziționat de la S.C. Consulting Agro Grup S.R.L., societate care figura în Registrul contribuabililor inactivi începând cu data de 14.06.2012, rezultând un impozit pe profit suplimentar aferent achizițiilor mere în sumă de 5.005 lei.

- **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI**, realizează o activitate de producție suc concentrat de mere și aromă de mere prin prelucrarea cu utilaje proprii a merelor achiziționate de la diverși parteneri din țară. Activitatea are un ciclu de fabricație anual, în perioada de toamnă, odată cu recoltatul merelor. Produsul obținut este vândut către societățile afiliate sau, în limita capacităților de producție avute la dispoziție, este stocat în recipiente proprii

aflăte la sediul societății după care este vândut către aceleași societăți afiliate în cursul anului următor pentru a obține un preț superior.

Petenta obține venituri, în proporție de peste 95% anual, din livrarea de produse finite, respectiv suc concentrat de mere și aromă de mere, către partenerii afiliați stabiliți în statele membre ale Uniunii Europene.

În perioada în care a fost înregistrată ca plătitor de impozit pe profit, petenta a înregistrat, conform declarațiilor D101 depuse la organul fiscal următoarele rezultate (date conform aplicației Fiscnet):

AN	PERIOADA	CIFRA AFACERI	PROFIT BRUT	PIERDERE BRUTA
2015	AN	8.663.391	419.094	0
2014	AN	7.390.335	0	-249.494
2013	AN	16.515.626	1.247.622	0
2012	AN	16.086.494	2.385.337	0
2012	SEMESTRU	4.935.600	0	-122.922
2011	AN	16.719.196	2.706.978	0
2011	SEMESTRU	2.011.051	0	-435.760
2010	AN	14.997.643	3.946.918	0
2010	SEMESTRU	5.613.863	2.352.292	0

Întrucât contribuabilul derulează tranzacții cu persoane afiliate, s-a solicitat Dosarul prețurilor de transfer.

Urmare a analizei Dosarului prețurilor de transfer organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- datele prezentate au la bază costuri certe înregistrate în contabilitate, care nu pot fi combătute, metoda folosită este corectă și unitară la nivelul unui an fiscal;

- pe exemplul prezentat de contribuabil se respectă principiul de la care s-a pornit în stabilirea prețului de transfer, este atașată la completare factura către beneficiarul final al produsului, respectiv Heineken UK LTD;

- din analiza prețului de transfer comparat pe ani nu rezultă abateri mari la marja prețului de revânzare pentru perioada când s-a utilizat aceeași metodă de stabilire a prețului, respectiv metoda prețului de revânzare.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că nu are la dispoziție prețuri comparabile la care să se raporteze, întrucât în zonă nu sunt societăți de profil care să producă același tip de produs, iar pe internet produsele comercializate nu sunt comparabile cu produsul vândut de **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI**. Astfel, petenta realizează un suc concentrat, produs brut, în timp ce pe internet prețurile de comercializare sunt pentru produs final, iar pe internet nu au fost găsite prețurile la care s-a comercializat produsul în anii precedenți ci doar prețuri la zi.

Organele de inspecție fiscală exemplifică câteva prețuri găsite pe internet:

- suc de mere BIB 2 L Kids, 100% suc și pulpă de mere, 16 lei, rezultând un preț de 8.000 lei/t, respectiv un preț aproximativ de 1.777 euro/t, preț de vânzare final;

- suc de mere Fangaro 3 litri, 100% suc și pulpă de mere, 20 lei, rezultând un preț de 6.666 lei/t, respectiv un preț aproximativ de 1.481 euro/t, preț de vânzare final;

- produsul final vândut de Austria Juice este suc concentrat brut, la prețul de 1.300 euro/t, conform facturii anexate pentru anul 2014 și a datelor prezentate la pagina 40 din Dosarul prețurilor de transfer.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că comparația pe ani fiscali nu este edificatoare din cauza regimului în care lucrează societatea: în anul 2014 societatea înregistrează pierdere fiscală în sumă de 249.493 lei, dar conform declarațiilor conducerii societății de la pagina 43 din Dosarul prețurilor de transfer, din cauza prețului mic nu toată producția este vândută în anul respectiv, ci o parte se livrează anul următor. Astfel:

- din balanța lunii aprilie 2015, când se livrează întreaga producție a anului 2014 se observă un sold pozitiv între conturile 701 „Venituri din vânzarea produselor finite” și 711 „Variația stocurilor” în sumă de 902.470 lei aferentă producției din anul 2014;

- ceea ce influențează decisiv pierderea fiscală din anul 2014 comparativ cu rezultatele fiscale pozitive din anul 2013 este volumul fizic al producției în anul 2014 producție stocată de 10.302 mii lei față de 19.127 mii lei în anul 2013 la un cost al materiei prime de bază de 1.709 mii lei față de 7.884 mii lei în anul 2013; soldul contului 711 „Variația stocurilor” față de 601 „Cheltuieli cu materiile prime” este de 11.243 mii lei în anul 2013 față de 8.593 mii lei în anul 2014 în condițiile unor costuri generale constante sau comparabil asemănătoare.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu dețin suficiente informații relevante pentru a stabili dacă tranzacțiile sunt la un preț comparabil cu alte entități, au trecut la analiza indicatorilor financiari ai societății în comparație cu entități asemănătoare din baza de date ORBIS aflată la dispoziția organului fiscal.

Selecția în baza de date ORBIS a cuprins inițial un număr de 190 societăți, din care au fost eliminate societățile fără date în aplicația ORBIS, societățile cu pierderi 3 ani sau mai mulți și societățile care nu sunt independente. În final au rămas 31 de societăți care au un obiect de activitate identic cu al societății verificate al căror indicatori financiari sunt prezentați în listă. Pentru aceste societăți sunt prezentate rezultatele financiare multianuale pentru intervalul 2010-2015, cu numărul de angajați, valoarea activelor, cifra de afaceri și rata rentabilității costurilor totale.

Pe baza informațiilor financiare exportate din baza de date ORBIS se calculează indicatorul financiar în funcție de tipul activității desfășurate.

Rata rentabilității costurilor totale (RRCT) = $\frac{\text{Rezultat din exploatare}}{\text{Venituri din exploatare}}$ – Rezultat din exploatare.

Indicatorul RRCT este adecvat, în general, pentru societățile care desfășoară activități de producție pe bază de comandă sau de prestări de servicii.

Astfel, pentru eșantionul ales rezultă următoarea situație:

RRCT % 2010	RRCT % 2011	RRCT % 2012	RRCT % 2013	RRCT % 2014	RRCT % 2015
-6.75	-0.48	-3.07	-3.58	-33.85	-6.75
3.40	2.74	2.86	2.65	2.68	5.61
5.61	5.75	4.55	4.80	3.36	16.31
10.46	8.77	16.88	8.91	12.43	25.59
22.17	22.46	63.72	31.43	35.03	29.01

În aceeași perioadă **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI** realizează următorii indicatori:

RRCT % 2010	RRCT % 2011	RRCT % 2012	RRCT % 2013	RRCT % 2014	RRCT % 2015
29.01	14.29	13.72	8.02	-4.33	3.89

Din analiza Dosarului prețurilor de transfer coroborat cu informațiile pe care organul fiscal le are la dispoziție, inclusiv din baza de date ORBIS, organele de inspecție fiscală a constatat că în anul 2014 societatea înregistrează pierdere fiscală, comparativ cu ceilalți ani ca și cu majoritatea societăților comparabile din ORBIS.

De asemenea, rezultatele financiare ale **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI** nu sunt în intervalul de comparabilitate raportat la societăți independente și cu profil de activitate identic la nivelul indicatorului rata rentabilității costuri totale (RRCT).

Acest aspect duce la concluzia organului fiscal că pentru anul 2014 societatea nu a documentat suficient și nu justifică prețurile de transfer practicate.

S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI realizează în anul 2014 un indicator RRCT de - 4.39% față de un indicator mediu al societăților selectate din baza de date ORBIS de 3.36%.

Conform datelor din aplicația ORBIS în anul 2014 petenta figurează cu următoarele date:

- Rezultat exploatare = -60.076 euro;
- Venituri exploatare = 1.308.155 euro.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer practicate de societate, pentru a încadra contribuabilul pe mediana intervalului de comparabilitate.

Astfel, la o rată a rentabilității costurilor totale de 3.36% pe anul 2014 organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea indicatorului la

nivelul medianei, rezultând un rezultat din exploatare de 240.243 lei, respectiv se ajustează cifra de afaceri și prețurile de transfer ale societății către afiliați în sumă de 509.153 lei, folosind următoarele date:

Rata rentabilității costurilor totale (RRCT) = Rezultat din exploatare / Venituri din exploatare – Rezultat din exploatare.

$$3.36/100 = Re/(7.390.335-Re)$$

$$100*Re = 24.831.526-3.36*Re$$

$$Re = 24.831.526/103.36 = S$$

Rezultat exploatare bilanț 2014 = -S lei

Cifra de afaceri ajustată = S lei

Prin urmare, ca urmare a analizei Dosarului prețurilor de transfer, se constituie următoarele diferențe de plată:

- pentru anul 2014: suma ajustată S lei – pierderea fiscală declarată prin D101 în sumă de S = baza impozabilă de 350.966 lei și un impozit pe profit aferent în sumă de 56.155 lei;

- pentru anul 2015: pierderea fiscală declarată prin Declarația D101 din anii anteriori în sumă de S lei, generează un impozit pe profit în sumă de S lei.

• Contestatoarea a achiziționat în anul 2012 materii prime de la societăți partenere ce figurau în Registrul contribuabililor inactivi, prin urmare taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă acestor achiziții este considerată nedeductibilă fiscal, astfel:

- S lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de mere de la S.C. Cavaró Constrans S.R.L., societate care figura în Registrul contribuabililor inactivi începând cu data de 28.07.2012;

- S lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor cu mere de la S.C. Consulting Agro Grup S.R.L., societate care figura în Registrul contribuabililor inactivi începând cu data de 14.06.2012.

II.2. Organul fiscal din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași a emis pe numele S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr., prin care în temeiul art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nr. F-VS și prin Declarația D 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, înregistrată sub nr., au calculat accesorii în sumă totală de S lei, din care:

- S lei accesorii aferente impozitului pe profit;

- S lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;

- S lei accesorii aferente impozitului pe construcții.

S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI contestă parțial Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 316/23.06.2017, respectiv suma de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** - accesorii aferente impozitului pe profit;
- **S lei** - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

- Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2010-31.12.2015 pentru impozitul pe profit și 01.10.2012-31.08.2016 pentru taxa pe valoarea adăugată;

- **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI** are ca obiect principal de activitate „*Fabricarea sucurilor de fructe și legume*”, cod CAEN 1032;

III.1. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice prin care s-a stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei și o taxa pe valoare adăugată în sumă de **S lei** în condițiile în care societatea nu prezintă argumente și documente din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

1.1. Referitor la suma de S lei reprezentând impozit pe profit, provenind din sponsorizările efectuate în anul 2010 peste limita legală.

În fapt, S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI declară în declarația privind impozitul pe profit pentru luna decembrie 2010, sponsorizări în sumă de **S lei** în condițiile în care înregistrează în cadrul perioadei fiscale o cifră de afaceri de **S lei**, depășind plafonul legal de 3 la mie din cifra de afaceri realizată, respectiv suma deductibilă din impozitul pe profit datorat de **S lei**.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală constituie ca diferență la impozitul pe profit suma de **S lei**.

Petenta menționează faptul că în anul 2010 a făcut cheltuieli cu sponsorizările în limita de 3 la mie din cifra de afaceri din întreg anul 2010 și nu este de acord cu opinia inspecției fiscale despre limitarea cheltuielilor efectuate în luna decembrie 2010 la 3 la mie din cifra de afaceri realizată numai în perioada octombrie – decembrie 2010, deoarece potrivit prevederilor art. 16 alin. (1) din Codul fiscal anul fiscal este anul calendaristic.

În drept, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 19 Reguli generale

(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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 21 alin. (4), lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:

- 1. 3 la mie din cifra de afaceri;**
- 2. 20% din impozitul pe profit datorat.**

Totodată potrivit art. I alin. (16) și alin. (17) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 87/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(16) Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim, pentru definitivarea impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2010, aplică următoarele reguli:

a) pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010:

- determinarea impozitului pe profit aferent perioadei respective și efectuarea comparației cu impozitul minim anual, prevăzut la art. 18 alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective, în vederea stabilirii impozitului pe profit datorat;

- stabilirea impozitului pe profit datorat;

- prin excepție de la prevederile alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1), depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru

perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010 și plata impozitului pe profit datorat din definitivarea impunerii, până la data de 25 februarie 2011;

b) pentru perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010:

- contribuabilii depun declarația privind impozitul pe profit și plătesc impozitul pe profit datorat potrivit prevederilor alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1).

(17) În aplicarea prevederilor alin. (16), determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit se efectuează urmărindu-se metodologia de calcul prevăzută de titlul II <<Impozitul pe profit>> în mod corespunzător pentru cele două perioade, luând în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate.”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, pentru anul 2010 calculul impozitului pe profit se face pe două perioade fiscale distincte, respectiv 01.01.2010-30.09.2010 o perioadă și 01.10.2010-31.12.2010 o altă perioadă, iar determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit pentru cele două perioade fiscale se efectuează urmărindu-se metodologia de calcul prevăzută de Titlul II Impozit pe profit din Codul fiscal, adică inclusiv deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea se face distinct pe fiecare perioadă în parte.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă de **S lei** urmând să se respingă contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

1.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei și la TVA în sumă de S lei, aferente achizițiilor de mere de la parteneri inactivi:

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată a înregistrat cheltuieli și a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de furnizori declarați contribuabili inactivi, respectiv:

- S.C. Cavaró Constrans S.R.L., în perioada septembrie-octombrie 2012 reprezentând achiziții mere pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de S lei și o taxă pe valoare adăugată de plată în sumă de S lei, societate care a fost declarată inactivă prin Decizia nr. decizie publicată în Registrul contribuabililor inactivi în data de 01.08.2012.

- S.C. Consulting Agro Grup S.R.L., în luna octombrie 2012 reprezentând achiziții mere pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de S lei și o taxă pe valoare adăugată de plată în sumă de S lei, societate care a fost declarată inactivă prin Decizia nr., decizie publicată în Registrul contribuabililor inactivi în data de 15.06.2012.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile privind achizițiile de mere în baza facturilor emise de cei doi furnizori, stabilind prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza

Raportului de inspecție fiscală nr. .2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Activitatea de Inspecție Fiscală, diferența de impozit pe profit în sumă de S lei și de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Referitor la achizițiile de mere de la parteneri inactivi, respectiv de la S.C. Cavaró Constrans S.R.L. și S.C. Consulting Agro Grup S.R.L., petenta precizează faptul că aceste operațiuni sunt reale, cu materii prime care au intrat în fluxul productiv, în sfera operațiunilor impozabile, iar în perioada când se fac achizițiile cu mere, o perioadă de foc, este imposibil a verifica situația fiecărui partener ce se prezintă la societate cu produsele.

Contestatoarea precizează că aceste achiziții, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, au fost plătite furnizorilor și nu consideră echitabilă cerința ca aceasta, în calitate de agent economic, să fie obligată să verifice comportamentul fiscal al partenerilor comerciali și nici să suporte consecințele unui comportament fiscal inadecvat al unui partener.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2012, respectiv:

„Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ 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, [...].”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi sau reactivați nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor.

Organul de soluționare competent reține că instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la bază mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„ART. 78¹ Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) 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.

[...]

(7) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:

a) datele de identificare a contribuabilului;

b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;

c) data reactivării;

d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;

e) alte mențiuni.

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși în Registrul contribuabililor inactivi sau reactivați care **este public** prin afișarea lui pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 sau reactivați, care apare ca informație distinctă 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 sau 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.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI** a achiziționat în perioada:

- septembrie-octombrie 2012, materii prime reprezentând mere de la S.C. Cavaró Constrans S.R.L., societate care a fost declarată contribuabil inactiv prin Decizia nr.;

- octombrie 2012, materii prime reprezentând mere de la S.C. Consulting Agro Grup S.R.L., societate care a fost declarată contribuabil inactiv prin Decizia nr.

Se reține că potrivit Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați publicat pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală :

- în data de 01.08.2012, S.C. Cavaró Constrans S.R.L. CUI 24779154, a fost declarată inactivă începând cu data de 28.07.2013;

- în data de 15.06.2015, S.C. Consulting Agro Grup S.R.L. CUI 23782151, a fost declarată inactivă începând cu data de 14.06.2012.

Așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea contestatoare avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dându-i posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a cheltuielilor, însă, **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI** a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, la art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Se reține că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție: *„Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații”* (cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Cu toate acestea:

„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv” (cauzele C-285/11, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).

”O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11)”.

Rezultă, din practica expusă, faptul că, Curtea Europeană de Justiție lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de partener.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dându-i posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA, însă societatea contestatoare a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Având în vedere reglementările legale redate mai sus, faptul că S.C. Cavaro Constrans S.R.L. și S.C. Consulting Agro Grup S.R.L. au fost declarate ca inactive în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, pentru **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI** nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de cele două societăți declarate contribuabili inactivi și nu are drept de deducere pentru TVA aferentă bunurilor achiziționate, din ziua următoare datei înregistrării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați.

Ca urmare, legal, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea contestatoare a înregistrat achiziții de la contribuabili inactivi, respectiv de la S.C. Cavaro Constrans S.R.L. și S.C. Consulting Agro Grup S.R.L. în perioada septembrie-octombrie 2012, considerând nedeductibile cheltuielile cu achiziționarea materiei prime, respectiv mere, rezultând astfel impozitul pe profit în sumă de S lei și că, legal, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În consecință, întrucât argumentele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. Z S.R.L., JUD.**

VASLUI pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei** și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

1.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei stabilit în urma modificării bazei impozabile ca urmare a ajustării prețurilor de transfer practicate de societate în anul 2014:

În fapt, **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI**, realizează o activitate de producție suc concentrat de mere și aromă de mere prin prelucrarea cu utilaje proprii a merelor achiziționate de la diverși parteneri din țară.

Petenta obține venituri, în proporție de peste 95% anual, din livrarea de produse finite, respectiv suc concentrat de mere și aromă de mere, către partenerii afiliați stabiliți în statele membre ale Uniunii Europene.

Întrucât contribuabilul derulează tranzacții cu persoane afiliate, s-a solicitat Dosarul prețurilor de transfer.

Urmare a analizei Dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- datele prezentate au la bază costuri certe înregistrate în contabilitate, care nu pot fi combătute, metoda folosită este corectă și unitară la nivelul unui an fiscal;

- pe exemplul prezentat de contribuabil se respectă principiul de la care s-a pornit în stabilirea prețului de transfer, este atașată la completare factura către beneficiarul final al produsului, respectiv Heineken UK LTD;

- din analiza prețului de transfer comparat pe ani nu rezultă abateri mari la marja prețului de revânzare pentru perioada când s-a utilizat aceeași metodă de stabilire a prețului, respectiv metoda prețului de revânzare;

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că nu au la dispoziție prețuri comparabile la care să se raporteze întrucât în zonă nu sunt societăți de profil care să producă același tip de produs, iar pe internet produsele comercializate nu sunt comparabile cu produsul vândut de **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI**.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu dețin suficiente informații relevante pentru a stabili dacă tranzacțiile sunt la un preț comparabil cu alte entități, au trecut la analiza indicatorilor financiari ai societății în comparație cu entități asemănătoare din baza de date ORBIS aflată la dispoziția organului fiscal.

Selecția în baza de date ORBIS a cuprins inițial un număr de 190 societăți din care au fost eliminate societățile fără date în aplicația ORBIS, societățile cu pierderi 3 ani sau mai mulți și societățile care nu sunt independente. În final au rămas 31 de societăți care au un obiect de activitate identic cu al societății verificate al căror indicatori financiari sunt prezentați în listă. Pentru aceste societăți sunt prezentate rezultatele financiare multianuale pentru intervalul 2010-2015, cu numărul de angajați, valoarea activelor, cifra de afaceri și rata rentabilității costurilor totale.

Pe baza informațiilor financiare exportate din baza de date ORBIS se calculează indicatorul financiar în funcție de tipul activității desfășurate.

Rata rentabilității costurilor totale (RRCT) = Rezultat din exploatare / venituri din exploatare – Rezultat din exploatare.

Indicatorul RRCT este adecvat în general pentru societățile care desfășoară activități de producție pe bază de comandă sau de prestări de servicii.

Astfel, pentru eșantionul ales rezultă următoarea situație:

RRCT % 2010	RRCT % 2011	RRCT % 2012	RRCT % 2013	RRCT % 2014	RRCT % 2015
-6.75	-0.48	-3.07	-3.58	-33.85	-6.75
3.40	2.74	2.86	2.65	2.68	5.61
5.61	5.75	4.55	4.80	3.36	16.31
10.46	8.77	16.88	8.91	12.43	25.59
22.17	22.46	63.72	31.43	35.03	29.01

În aceeași perioadă **S.C. AUSTRIA JUICE ROMÂNIA S.R.L., JUD. VASLUI** realizează următorii indicatori:

RRCT % 2010	RRCT % 2011	RRCT % 2012	RRCT % 2013	RRCT % 2014	RRCT % 2015
29.01	14.29	13.72	8.02	-4.33	3.89

Din analiza Dosarului prețurilor de transfer coroborat cu informațiile pe care organul fiscal le are la dispoziție, inclusiv din baza de date ORBIS, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2014 societatea înregistrează pierdere fiscală, comparativ cu ceilalți ani ca și cu majoritatea societăților comparabile din ORBIS.

De asemenea, rezultatele financiare ale **S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI** nu sunt în intervalul de comparabilitate raportat la societăți independente și cu profil de activitate identic la nivelul indicatorului rata rentabilității costuri totale (RRCT).

Acest aspect duce la concluzia organului fiscal că pentru anul 2014 societatea nu a documentat suficient și nu justifică prețurile de transfer practicate.

S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI realizează în anul 2014 un indicator RRCT de – 4.39% față de un indicator mediu al societăților selectate din baza de date ORBIS de 3.36%.

Conform datelor din aplicația ORBIS în anul 2014 petenta figurează cu următoarele date:

- Rezultat exploatare = -60.076 euro;
- Venituri exploatare = 1.308.155 euro.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer practicate de societate, pentru a se încadra contribuabilul pe mediana intervalului de comparabilitate.

Astfel, la o rată a rentabilității costurilor totale de 3.36% pe anul 2014 organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea indicatorului la nivelul medianei, rezultând un rezultat din exploatare de S lei, respectiv se ajustează cifra de afaceri și prețurile de transfer ale societății către afiliați în sumă de S lei, folosind următoarele date:

Rata rentabilității costurilor totale (RRCT) = Rezultat din exploatare / venituri din exploatare – Rezultat din exploatare.

$$3.36/100 = Re/(S-Re)$$

$$100*Re = 24.831.526-3.36*Re$$

$$Re = 24.831.526/103.36 = S$$

Rezultat exploatare bilanț 2014 = -S lei

Cifra de afaceri ajustată = S+S = S lei

Prin urmare, ca urmare a analizei Dosarului prețurilor de transfer, se constituie următoarele diferențe de plată:

- pentru anul 2014: suma ajustată S lei – pierderea fiscală declarată prin D101 în sumă de S = baza impozabilă de S lei și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei;

- pentru anul 2015: pierderea fiscală declarată prin Declarația D101 din anii anteriori în sumă de S lei, generează un impozit pe profit în sumă de S lei.

În drept, speței în cauză se fac aplicabile prevederile art.19, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 19 Reguli generale

(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; [...].”

Aplicabile speței sunt și prevederile art. 11, alin. (1) și alin. (2) și ale art. 19, alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 23 și 24 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care cu privire la tranzacțiile efectuate între persoanele afiliate, care precizează:

„Art.11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.[...]

(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.

Art.19 Reguli generale

[...]

(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."

Pct. 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.

Pct. 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."

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

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

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

Potrivit prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, aplicabil la data solicitării:

„Art.7

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

Art. 8

Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare. Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;

2. disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/ plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

3. marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;

4. pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

5. la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;

6. dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.”

În speța în cauză sunt valabile și prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer

„ANEXA 1

ART. 2

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

(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită 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.

(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.

Conform acestor prevederi legale, s-a procedat la ajustarea prețurilor de transfer, calcule prezentate în detaliu la pagina 21-23 din prezenta, precum și la pagina 5-7 din Raportul de inspecție fiscală nr.

Prin urmare, ca urmare a analizei Dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală constituie următoarele diferențe de plată:

- pentru anul 2014: suma ajustată S lei – pierderea fiscală declarată prin D101 în sumă de S = baza impozabilă de S lei și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei;

- pentru anul 2015: pierderea fiscală declarată prin Declarația D101 din anii anteriori în sumă de S lei, generează un impozit pe profit în sumă de S lei.

Având în vedere prevederile legale și faptul că societatea nu prezintă argumente și documente din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea prețurilor de transfer pentru anul 2014, motiv pentru care în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de S lei.**

III.2. Referitor la accesoriile în sumă de S lei, din care S accesorii aferente impozitului pe profit și S lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite de organul fiscal prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr., aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nr., care face obiectul cauzei la punctul III.1. din prezenta decizie se reține faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere faptul că prin prezenta se va proceda la respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru obligațiile suplimentare principale în sumă de **S lei**, care au stat la baza calculării accesoriilor în cauză, potrivit principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*” și pentru accesorii în sumă de **S lei**, din care S accesorii aferente impozitului pe profit și S lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată se va respinge ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nr., pentru suma de S lei, reprezentând:

- **S lei** - impozit pe profit;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată.

Art. 2 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de S.C. Z S.R.L., JUD. VASLUI, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr....., pentru suma de S lei reprezentând:

- **S lei** - accesorii aferente impozitului pe profit;
- **S lei** - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art. 3 Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei, Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui –

Inspecție Fiscală și Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Vaslui sau la Tribunalul Iași.