



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , .X., CP 050741  
Tel:+ 021 319 97 54  
Fax: + 021 336 85 48  
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

## **DECIZIA NR. 244 / 2016**

privind solutionarea contestatiei formulată de

### **.X. SRL**

inregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.A\_SLP 1569/16.08.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., prin adresa nr..X./11.08.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1569/16.08.2016 asupra contestației formulată de **.X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., str.X, jud. .X., înregistrată la ORC sub nr.X/2006, CUI RO X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./15.06.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV.X./15.06.2016.

Contestația a fost formulată prin împuternicit .X. SRL, împuternicirea fiind anexată în original la dosarul cauzei.

.X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BV - - .X./15.06.2016, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
- X. lei TVA ;
- X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea, societatea contestă măsura nr.X din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.06.2016.

Chiar și în raport de data emiterii actelor administrativ fiscale contestate, respectiv **15.06.2016**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **21.07.2016** potrivit ștampilei aplicată de serviciul Registratura din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X. pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./15.06.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./15.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., in baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./15.06.12.2016, societatea susține următoarele:***

### **1. Aspecte procedurale.**

a.) Din perspectivă procedurală, contestatara arată că indicarea greșită a temeiului de drept vine în contradicție cu art.43 Cod Procedură Fiscală, actul administrativ - fiscal trebuind să includă, *inter alia*, motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii, respectiv să cuprindă descrierea motivelor de fapt care îndreptățeau organul de inspecție fiscală să stabilească obligații suplimentare de plată și dispozițiile legale în baza cărora aceste obligații suplimentare au fost calculate.

Încălcarea acestor cerințe imperative de formă se sancționează cu nulitatea actului administrativ fiscal în condițiile dispozițiilor procedural civile care se aplică, în această materie cu titlu de drept comun, conform art.2 alin.3 din Codul de procedură fiscală.

Întrucât Codul de procedură fiscală nu prevede o sancțiune specifică pentru încălcarea de către organul fiscal a prevederilor art.43 alin.(2) literele e) și f) contestatara susține că sunt aplicabile dispozițiile art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă.

În privința vătămării societății prin actul administrativ fiscal ce cuprinde indicarea greșită a însăși temeiului de drept ce stă la baza convingerii organului fiscal, precizează că aceasta constă în imposibilitatea verificării de către organul de soluționare a contestației sau de către instanța de judecată a legalității și temeiniciei deciziei de impunere.

Ca urmare, în lipsa motivării corecte a actului, vătămarea adusă contribuabilului este incontestabilă, iar pentru înlăturarea acesteia este obligatorie constatarea nulității actului administrativ fiscal, în caz contrar, fiind menținute încălcările flagrante aduse drepturilor fundamentale ce cad sub incidența prevederilor art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului și art.21 din Constituția României.

Concret, contestatara arată că organul de inspecție fiscală a invocat eronat pct.41 din Normele metodologice de aplicare ale art.11 din Codul Fiscal și pct.48 din Normele Metodologice de aplicare ale art.21 alin.4 lit.m) din Codul Fiscal.

În susținere societatea invocă jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Deciziile nr.2732/27.07.2008 și nr.482/26.01.2007 : *„Motivarea constituie una dintre condițiile de legalitate și de validitate a actului administrativ și reprezintă o garanție împotriva arbitrariului și excesului de putere al autorităților [...]. Sunt nelegale și se sancționează cu anularea actele administrative fundamentate pe o motivare lacunară referitoare la existența unor pretense nereguli afirmate generic, ce contravine dispozițiilor art.31 din Constituție, întrucât nu se asigură informarea corectă a persoanei căreia i se adresează documentul”.*

*Actul administrativ „trebuie să conțină elemente de fapt și de drept care, pe de o parte, să permită destinatarilor să cunoască și să evalueze temeiurile și efectele actului, iar pe de altă parte, să facă posibilă exercitarea controlului de legalitate (...) o motivare insuficientă sau greșită fiind considerată echivalentă cu lipsa motivării”.*

Prin urmare, dat fiind faptul că Decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea prevederilor art. 43 din Codul procedură fiscală, aceasta cuprinzând un temei juridic inaplicabil materiei analizate, contestatara solicită organului de soluționare a contestației să aplice prevederile art.105 alin.2 din Codul procedură civilă și să anuleze decizia de impunere contestată.

**b. Referitor la perioada de suspendare a inspecției fiscale,** societatea susține că aceasta a fost prelungită în mod nelegal și invocă dispozițiile prevăzute de art.104 alin.(4) Cod procedură fiscală, potrivit căruia în măsura în care sunt motive justificate, conducătorul inspecției fiscale poate dispune suspendarea inspecției fiscale și art.5 din OPANAF nr.467 din 22 aprilie 2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

Cu toate acestea, potrivit art.5 din OPANAF nr.467/2013, ulterior prezentării dosarului prețurilor de transfer, organul de inspecție fiscală avea obligația de a relua inspecția fiscală, suspendarea inspecției fiscale nemaifiind necesară.

Or, prin adresa nr.920 din data de 16 decembrie 2015 societatea a solicitat prelungirea termenului de suspendare a inspecției fiscale până la data de 21 martie 2016, solicitare ce a fost aprobată de către organul fiscal prin adresa nr..X./18.12.2015.

Cu toate acestea, deși suspendarea a fost prelungită până la data de 21 martie 2016 și inspecția fiscală se impunea să fie reluată la această dată,

autoritatea fiscală a dispus reluarea inspecției fiscale abia la data de 28 martie 2016.

Pe cale de consecință, rezultă că între data de 21 martie 2016 și 28 martie 2016 suspendarea inspecției fiscale a fost nelegală.

c. Societatea arată că în condițiile în care stabilirea unor obligații fiscale prin acte administrative întocmite de autoritate a fost calificată în mod constant ca fiind o „*acuză penală*” în lumina art.6 din CEDO, necesitatea reglementării unor **termene clare pentru derularea procedurilor de control și limitarea posibilității autorității de a supune contribuabilul unui control sine die** au fost considerate la nivelul Curții Europene ca reprezentând imperative pentru ordinea de drept internă, menite a înlătura prelungirea nejustificată a unei stări de instabilitate juridică și de a asigura efectivitatea drepturilor „acuzatului”.

Legiuitorul fiscal român s-a conformat acestui imperativ și a reglementat la art.104 din vechiul Cod de Procedură Fiscală, durata maximă pe care aceasta o poate avea - **3 luni în cazul contribuabililor mijlocii**.

***Acest termen marchează, din punct de vedere temporal, limita legală a mandatului pe care echipa de inspecție fiscală îl are în raport cu contribuabilul.***

**Oficialitatea și legalitatea procedurilor de control** sunt cerințe imperative menite să asigure protecția administratului în raport cu reprezentanții autorității, având ca scop evitarea eventualului exces de putere din partea acestora din urmă, în exercițiul discreționar al puterii publice.

Temporizarea inspecției fiscale și limitarea perioadei în care subiectul de drept poate fi supus unui control din partea autorității reprezintă garanții ale respectării principiului securității juridice și a dreptului la un proces echitabil în sensul art. 6 din CEDO.

Din această perspectivă, nerespectarea termenului de 3 luni și nefinalizarea inspecției fiscale în interiorul acestuia echivalează cu o depășire nepermisă a limitelor temporale ale mandatului de care echipa de inspecție fiscală se bucură, în temeiul legii, în raport cu contribuabilul.

Astfel, expirarea termenului legal de 3 luni atrage încetarea mandatului echipei de inspecție fiscală și, practic, încetarea procedurii de control fără posibilitatea autorității de a mai încheia un raport de inspecție fiscală sau o decizie de impunere (ca act administrativ fiscal individual) prin care să fie stabilite obligații fiscale în sarcina contribuabilului controlat.

Această „sanctiune” a fost în mod expres reglementată de Noul Cod de Procedură Fiscală care, la art.126 alin.(2), prevede că „*în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere [...]*”.

Aceste dispoziții nu vin să reglementeze un caz de exonerare de răspundere pentru contribuabil, acesta putând face oricând (în interiorul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale) subiectul unei noi inspecții

fiscale (pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale) începute și derulate conform rigorilor procedurale în vigoare ci vin să stabilească numai limitele în care urmează să fie derutată inspecția fiscală și, ca o consecință, mandatul/competența materială a echipei de inspecție fiscală.

Strict raportat la mențiunile din cuprinsul raportului de inspecție și al deciziei de impunere, precum și la cronologia actelor procedurale emise de autoritatea fiscală în cursul/în legătură cu inspecția fiscală societatea susține:

- conform mențiunii din Registrul Unic de Control al societății data începerii inspecției fiscale a fost 2 octombrie 2015;

- perioada de suspendare a inspecției fiscale se impune să fie apreciată 21 octombrie 2015 - 21 martie 2016;

- data discuției finale în cauză urmează să fie apreciată ca fiind 9 iunie 2016.

Depășind limita celor 3 luni, în mod imperativ reglementate de art.104 alin.(1) din Codul de Procedură Fiscală, echipa de inspecție nu mai putea încheia în mod valabil față de .X. un raport de inspecție fiscală și să emită o decizie de impunere, nemaivând mandat valabil în acest sens, astfel că atât raportul de inspecție fiscală, cât și decizia de impunere au fost întocmite după expirarea termenului imperativ prevăzut de textul legal anterior citat, fiind lovite de nulitate.

***d. Societatea arată că actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale în raport de inspecția fiscală efectuată cu nerespectarea perioadei limită care putea fi supusă inspecției.***

Potrivit informațiilor cuprinse în avizul de inspecție nr. F-.X./02.10.2015 s-a dispus efectuarea unei inspecții parțiale având ca obiect impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, perioada avizată și verificată fiind:

- 1 ianuarie 2010 - 30 iunie 2015 pentru impozitul pe profit;

- 1 ianuarie 2010 - 31 august 2015 pentru TVA.

Potrivit art.98 din Codul de Procedură Fiscală, regula generală aplicabilă inspecției fiscale este că în cazul contribuabililor mijlocii, inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali, iar prin excepție, în cazul extinderii perioadei de control la 5 ani fiscali, organul fiscal are obligația motivării măsurii de extindere.

În cauză, organele de inspecție fiscală au dispus efectuarea unei inspecții parțiale pentru o perioadă mai mare de 3 ani fără a prezenta argumente pentru care s-ar impune extinderea perioadei controlate. Depășirea perioadei legale ce putea fi controlată și lipsa motivării măsurii de extindere a perioadei la 5 ani fiscali, atrage nulitatea actului.

În susținere invocă jurisprudența națională, respectiv Sentința civilă nr.X/2009 a Curții de Apel Cluj și punctul de vedere al Curții Constituționale care a reținut următoarele:

*„Curtea observă că un contribuabil mic sau mijlociu va putea invoca în apărarea sa faptul că inspecția fiscală a verificat perioade mai mari de trei ani bazându-se pe faptul că organul fiscal a invocat existența unor indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului*

*general consolidat Hotărârea organului fiscal nu este discreționară cu privire la acest aspect, ea trebuie motivată și, de asemenea, poate fi supusă cenzurii instanțelor judecătorești. Prin urmare, formularea redacțională a textului criticat impune obligația organului fiscal de a dovedi existența acestor indicii, aspect ce va putea fi analizat de instanța de judecată care se va putea pronunța pe temeinicia sau netemeinicia aspectelor invocate de organul fiscal”.*

Ca urmare, societatea solicită să se dispună anularea actelor administrativ fiscale contestate prin raportare la inspecția nelegală inițiată și derulată de către organele de inspecție fiscală în afara perioadei legale.

**2. Referitor la cheltuielile cu serviciile achiziționate de la persoane afiliate**, contestatara susține că prin ajustarea rezultatului din exploatare din perspectiva prețurilor de transfer cu referire la toate tranzacțiile derulate cu două societăți din grup - .X. NL și .X. CZ și prin retratarea ca nedeductibile a tuturor cheltuielilor aferente serviciilor primite de la societățile din grup, organele de inspecție fiscală au tratat global activitatea de distribuție a .X. SRL și a ajustat global rezultatul din exploatare, astfel:

$$\text{RRV .X. ajustat (profit ajustat)} = \text{mediana} \Rightarrow \frac{\text{cifra de afaceri} - \text{cheltuieli de exploatare}}{\text{cifra de afaceri}} = \text{mediana}$$

$$\text{Cheltuieli de exploatare} = \text{Cifra de afaceri} - \text{mediana} \times \text{cifra de afaceri}$$

Ca urmare a raționamentului și metodei folosite, organele de inspecție fiscală au diminuat cheltuiala din exploatare înregistrată în perioada analizată 2010 - 2014 cu .X. lei, valoarea rezultată devenind astfel venit impozabil cu impact în diminuarea pierderii fiscale.

În cazul serviciilor achiziționate de la societățile din grup, aceleași servicii au fost considerate cheltuieli nedeductibile, valoarea acestora fiind inclusă în secțiunea impozitului pe profit, astfel:

- cheltuieli cu serviciile de management, consultanță și alte cheltuieli similare de la entitățile sale afiliate: .X. Netherland BV și .X. CZ (2010=.X. lei; 2011=.X. lei; 2012=.X. lei; 2013=.X. lei, 2014=.X. lei și 2015=.X. lei).

**Abordarea organelor de inspecție fiscală face imposibilă determinarea cuantumului exact al veniturilor impozabile ce fac subiectul dublei impuneri**, întrucât, nu au fost prezentate detaliile cu privire la obiectul ajustării, mai exact, diferențierea sumei ajustate separat pentru fiecare dintre furnizorii afiliați și mai mult alocarea ajustării pe tipuri de tranzacții.

Lipsa elementelor componente ale ajustării propuse de organul fiscal creează un impact major la nivelul Grupului .X., societățile implicate în tranzacțiile analizate nefiind în măsură să ajusteze în "oglină" venitul realizat.

Drept urmare, contestatara solicită să se constate dubla impozitare a cheltuielilor în sensul că organele de inspecție fiscală anulează integral pierderea fiscală și în plus stabilesc impozit pe profit suplimentar de .X. lei.

**3. În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor achiziționate de la cele două societăți afiliate**, societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat eronat atât baza de impozitare, cât și TVA rezultat.

De exemplu:

- pentru anul 2015, autoritățile fiscale au dublat impactul TVA pentru serviciile de la .X. CZ .X.. Societatea a primit în luna februarie facturile pentru tot anul 2015 și aceste costuri au fost alocate ulterior lunar pe parcursul anului 2015. Echipa de inspecție fiscală însă a luat în calcul la stabilirea bazei de impozitare pe lângă facturile primite și costurile acestora alocate lunar.

- pentru serviciile de IT achiziționate de la .X. Nederland BV în luna mai 2015, echipa de inspecție fiscală a stabilit eronat o bază de impozitare de .X. lei, făcând menține doar la unele note contabile identificate în evidența contabilă a societății, fără însă a menționa clar numărul acestei note contabile din care s fost extrasă această sumă în mod eronat.

Aceste tipuri de erori, precum și alte erori au dus la stabilirea eronata a bazei de impunere, astfel:

- pentru anul 2010 echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază de impozitare cu .X. lei mai mică și respectiv cu .X. lei TVA aferentă;

- pentru anul 2012 echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază de impozitare cu .X. lei mai mică și respectiv cu .X. lei TVA aferentă;

- pentru anul 2013 echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază de impozitare cu .X. lei mai mare și respectiv cu .X. lei TVA aferentă;

- pentru anul 2014 echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază de impozitare cu .X. lei mai mare și respectiv cu .X. lei TVA aferentă;

- pentru anul 2015 echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază de impozitare cu .X. lei mai mare și respectiv cu .X. lei TVA aferentă.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală a stabilit per total **o bază de impozitare cu .X. lei mai mare și drept urmare un TVA de plată provenind strict din erori de calcul în sumă de .X. lei.**

**4. Față de constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la societăți din grup, societatea prezintă următoarele argumente:**

**4.1. Cheltuielile cu servicii de asistență în managementul general**, au urmărit formularea, implementarea și evaluarea deciziilor prin intermediul cărora .X. SRL își va îndeplini obiectivele stabilite pe termen lung, așa cum sunt ele stabilite la nivelul grupului. Mai exact, activitățile de asistență ale grupului în acest sens vizează implicarea în luarea deciziilor de strategie și pot include următoarele activități, fără a se limita la acestea:

- urmărirea aspectelor juridice și de reglementare legate de activitățile grupului;

- apărarea intereselor societății în domeniul și reprezentarea societății în cadrul organizațiilor de afaceri;

- reprezentarea societății în relațiile acesteia cu autoritățile publice naționale și internaționale și păstrarea legăturii cu autoritățile respective pentru interesul

societății;

- consilierea societății cu privire la declarațiile efectuate prin intermediul unei funcții centrale de lobby;
- stabilirea direcției de management pe piață a grupului .X. și implicit a .X. SRL;
- integrarea strategiei funcționale, inclusiv oferirea suportului pentru directorii executivi zonali în executarea strategiei grupului .X.;
- nominalizarea sau înlocuirea directorilor de țară;
- stabilirea structurii generale în privința vânzărilor.

În **ceea ce privește prestarea acestor servicii** acest lucru este dovedit prin faptul că prin intermediul acestor servicii grupul .X. asigură îndeplinirea obiectivelor societății prin stabilirea unor linii directoare în privința conducerii și desfășurării activității economice. Astfel, prin intermediul acestor servicii se asigură îndeplinirea condițiilor prestabilite la nivelul grupului .X. de către fiecare societate din grup.

Cu titlu de exemplu, în data de 26.02.2015, .X. Nederland a emis factura nr..X., având suma totală de .X. euro. Una din sumele înscrise pe factură este de .X. euro, reprezentând conform descrierii <central services>. Conform documentului prezentat în Excel intitulat OverView 2015 - 2010, în coloana aferentă anului 2015 se observă suma .X. euro aferentă serviciilor intitulate <Marketing fees>. În cadrul acestui onorariu pentru serviciul de marketing este inclusă și suma de .X. euro aferentă serviciului de <group management>.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii de către entitatea .X. Nederland**, acestea constau în:

- organizarea și participarea la evenimentul .X. desfășurat în beneficiul .X. SRL;
- corespondență internă în vederea stabilirea datei de desfășurare a evenimentului și data la care prezența domnului .X. este necesară (i.e 22.03.2015-26.03.2015);
- situație întocmită de către reprezentanții .X. SRL în legătură cu datele de sosire și plecare în/din .X. ale reprezentanților .X. SRL, unde se poate vedea data de sosire și plecare a domnului .X.;
- corespondență internă ca urmare a evenimentului Kaizen prin care se treceau în revistă proiectele de lucru, precum și termenele limită de predare ale acestora.

Costurile sunt alocate companiilor din Grup prin intermediul Taxei de Serviciu inter-companie pe baza bugetărilor privind costurile directe ale bunurilor vândute.

**4.2. Cheltuielile cu serviciile juridice**, Grupul .X., prin intermediul entităților .X. Nederland BV și .X. CZ .X., prestează în beneficiul celorlalte societăți membre ale grupului servicii juridice. Mai exact, departamentul juridic din Olanda coordonează departamentul din Cehia, în ceea ce privește suportul oferit entităților afiliate (i.e. .X. SRL).

În relația cu .X. SRL, departamentele din Olanda, respectiv Cehia au avut următoarele atribuții în perioada supusă inspecției fiscale:

- furnizarea de consultanță juridică pentru .X. SRL referitoare la litigii, contracte, etc.;



- furnizarea de suport administrativ pentru .X. SRL cu privire la obligațiile statutare;
- implementare inițială a planurilor investiționale ale părților afiliate cu privire la proiectele aprobate de societatea-mamă;
- coordonarea întregii activități juridice și de secretariat;
- controlul costurilor juridice aferente activităților executate de agențiile externe;
- implementarea la nivel de grup a politicilor și standardelor de îndeplinire a obligațiilor, precum liniile directoare anticorupție, etc
- oferirea suportului cu privire la pregătirea și revizuirea contractelor, a termenilor și condițiilor aplicabile pentru clienți, angajați, etc.

**În ceea ce privește prestarea acestor servicii în beneficiul .X. SRL,** este dovedită prin faptul că se impune controlul expunerii din perspectivă juridică a grupului .X. și prin urmare activitățile juridice locale ale .X. SRL (inclusiv litigiile) sunt coordonate și/sau confirmate în prealabil de către reprezentanții grupului. În cadrul multinaționalelor o asemenea structură este imperativă, având în vedere faptul că orice expunere a unei societăți locale din perspectivă juridică are consecințe asupra întregii activități a grupului .X..

Cu titlu de exemplu, în data de 24.02.2015, entitatea .X. CZ .X. a emis factura numărul .X., suma totală fiind de .X. euro. Una din sumele înscrise pe această factură este de .X. euro, având descrierea de <Country and Area Services>. Din analiza documentului Excel *OverView 2015 ~ 2010*, precum și a documentului Excel *CEE CAS IC charges plan 2015*, se constată următoarele:

- .X. CZ .X. a prestat către Societate servicii juridice aferente anului 2015 în cuantum de .X. euro;
- .X. Netherlands a prestat către Societate servicii juridice aferente anului 2015 în cuantum de .X. euro.

Serviciile juridice primite de către .X. SRL de la cele două societăți din grup nu au același obiect. Mai exact, serviciile juridice prestate de către .X. CZ .X. au rolul de a oferi suport juridic, îndeplinind atribuțiile menționate anterior, în timp ce rolul îndeplinit de către .X. Nederland este acela de a coordona și superviza serviciul oferit de către entitatea cehă.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii de către societățile din grup,** acestea constau în:

- corespondență internă între reprezentanții .X. SRL și reprezentanții .X. CZ în vederea revizuirii anumitor clauze contractuale (e.g. contractul de semnat cu .X.);
- corespondență internă referitoare la verificările preliminare realizate cu ocazia potențialelor angajări, precum și documente care stabilesc liniile directoare de verificare în acest sens;
- corespondență internă în vederea inițierii procedurii pentru obținerea unei semnături electronice pentru .X., angajat .X. CZ .X., în vederea îndeplinirii în beneficiul societății a unor obligații fiscale de declarare;
- împuternicire dată de către .X. pentru .X. în acest sens;
- corespondență internă referitoare la asistarea, precum și procedurile de urmat referitoare la lipsa unui stoc din depozitul .X..

**4.3. Cheltuielile cu servicii financiare, fiscale și contabilitate** realizate de către cele două entități ale grupului au în vedere următoarele tipuri de servicii:

- serviciile financiare și control de grup, oferite de către directorul financiar, stabilit în Olanda, precum și
- serviciile financiare de executare și operațiuni, realizate de către reprezentanții din Cehia.

Atribuțiile reprezentanților celor două entități ale grupului sunt următoarele, fără a se limita la acestea:

- asistență oferită .X. SRL pentru conformitatea cu legislația și reglementările aplicabile;
- consultanță cu privire la întocmirea documentelor referitoare la impozitul pe venit și pe capital, impozitele indirecte, taxele și alte aspecte fiscale;
- unitatea de servicii regionale partajate la nivel de grup din .X. (Republica Cehă) este responsabilă de activitățile de impozitare din Europa Centrală și de Est;
- costurile sunt alocate companiilor din grup prin intermediul Taxei de Serviciu Intra-companie pe baza nivelului vânzărilor nete bugetate;
- proiectare, implementare și asistență pentru dezvoltarea unor sisteme noi de contabilitate și administrative, inclusiv prelucrare și transmitere de date;
- asistență tehnică pentru alocarea costurilor și tehnici de evaluare financiară;
- stabilirea politicilor și procedurilor contabile; consultanță cu privire la problemele contabile;
- interpretarea și coordonarea liniilor directoare referitoare la contabilitate;
- reconcilierea conturilor intra-grup;
- furnizarea de date pentru alocarea corectă a volumului și capacității;
- asistență pentru întocmirea bugetului și a previziunilor bugetare pentru .X. SRL;
- asistență privind activitățile de planificare pe termen lung și termen scurt;
- asistență pentru întocmirea justificărilor financiare pentru proiectele de investiții;
- colectarea, analiza și transmiterea informațiilor comparative referitoare la costuri către .X. SRL ca parte a programelor de management ai costurilor.

Costurile pentru echipa de contabilitate sunt alocate departamentelor ISC și companiei din Olanda prin intermediul taxei de Serviciu Intra Companie pe baza nivelului vânzărilor nete bugetate.

**În ceea ce privește prestarea acestor servicii în beneficiul .X. SRL**, acest lucru este dovedit prin faptul că se impune supravegherea rezultatelor financiare/contabile ale fiecărei societăți din cadrul grupului în parte, în vederea stabilirii strategiei .X. SRL și facilitarea în luarea deciziilor cu privire la investiții și dezvoltare. O astfel de abordare este conformă cu practica din piață a companiilor multinaționale, o coordonare eficientă a tuturor departamentelor fiind imperativă la nivelul grupului.

Cu titlu de exemplu, în data de 24.02.2015, entitatea .X. CZ .X. a emis factura numărul .X., suma totală fiind de .X. euro. Una din sumele înscrise pe această factură este de .X. euro, având descrierea <Country and Area Services>. Această sumă reprezintă serviciile de asistență financiară oferite de către .X. CZ.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă**

**a acestor servicii** de către .X. CZ .X., acestea constau în:

- corespondență internă și document suport referitor la practica aplicabilă în managementul creditelor;
- corespondență internă și declarația anuală privind impozit pe profit transmisă de către .X.;
- corespondență internă și rapoarte referitoare la estimările de vânzări, precum și riscurile și oportunitățile aferente anului 2015;
- corespondență internă și situații referitoare la prevederile fiscale aplicabile în România;
- corespondență internă referitoare la tratamentul fiscal aplicabil în cazul unei persoane care emite în calitate de PFA facturi de prestări servicii;
- corespondența internă și situații referitoare la prețul de transfer al activelor fixe;
- corespondență internă și situații referitoare la revizuirea operațiunilor lunare.

Cu titlu de exemplu, în data de 26.02.2015, entitatea .X. Nederland a emis factura numărul .X., suma totală fiind de .X. euro. Una din sumele înscrise pe această factură este de .X. euro, având descrierea <Centra! Services>. Conform documentului prezentat în Excel intitulat <<OverView 2015 - 2010>, în coloana aferentă anului 2015 se observă suma de 50.672 euro aferentă serviciilor de asistență financiară oferite de către .X. Nederland.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii** de către .X. Nederland, acestea constau în:

- corespondență internă și document suport referitor la managementul creditelor;
- rapoarte de audit intern realizat în magazinele din România;
- corespondența internă referitoare la vânzarea unui automobil luat în leasing către un angajat care urma să părăsească .X. SRL;
- corespondență internă referitoare la principalele modificări legislative referitoare la Noul Cod Fiscal și la Noul Cod de Procedură Fiscală;
- corespondență internă și situații referitoare la scăderea vânzărilor în anul 2015.

**4.4. Cheltuielile cu servicii de asistență pentru Resurse Umane** furnizate de către cele două societăți din grupul .X. constau în asistența privind următoarele aspecte, fără a se limita la acestea:

- dezvoltarea și coordonarea politicilor de personal pentru Societate; asistență și consultanță în acest sens;
- coordonarea planificării carierelor personalului, consultanță și coordonare cu privire la angajarea de personal nou;
- asistență și consultanță cu privire la fișele de post, politicile de remunerare și promovare;
- coordonarea cu societățile de consultanță externe cu privire la alocarea datelor referitoare la pachetele de remunerare;
- coordonare și consultanță cu privire la modificările legate de beneficiile legale;

- crearea și actualizarea funcțiilor critice în cadrul grupului;
- asistență, coordonare și implementare a programelor de Management al Calității Integral incluzând conștientizarea, instruirea și îmbunătățirea personalului și a programelor;
- coordonarea și alinierea politicilor de HR a grupului .X.;
- asistență în calcularea bonusurilor lunare de acordat angajaților;
- oferirea asistenței în realizarea evaluărilor de performanță ale angajaților planificarea și acordarea compensațiilor anuale;
- oferirea asistenței în calcularea bazei salariate;
- activități de coordonare și implementare a programelor de formare profesională și a seminarelor pentru angajații locali;
- oferirea informațiilor necesare către furnizorul extern local de servicii pentru calcularea salariului în vederea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege.

**În ceea ce privește prestarea acestor servicii în beneficiul .X. SRL**, acest lucru este dovedit prin faptul că se impune alinierea politicii de resurse umane la nivel de grup. Politica de angajare, pregătire profesională, remunerare, etc. trebuie să fie una unitară la nivelul grupului. Selecția privind angajarea, precum și investirea continuă în formarea angajaților, respectiv remunerarea și motivarea acestora se impun de asemenea a fi coordonate și aplicate în mod unitar la nivel de grup, similar cu orice altă multinațională care oferă angajaților săi inclusiv posibilitatea de a schimba țara în care își desfășoară activitatea (mobilitate). Acest tip de abordare aduce un avantaj competitiv companiilor multinaționale față de companiile locale în ceea ce privește găsirea de angajați pregătiți și motivați.

Cu titlu de exemplu, în data de 24.02.2015, entitatea .X. CZ .X. a emis factura numărul .X., suma totală fiind de .X. euro. Una din sumele înscrise pe această factură este de .X. euro, având descrierea de <Country and Area Services>. Din analiza documentului Excel intitulat <CEE CAS IC charges plan 2015>, se constată faptul că suma de .X. euro este aferentă serviciilor de resurse umane prestate de către entitatea cehă.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii** de către .X. CZ .X., acestea constau în:

- corespondență internă privitoare la un training de revizuire a abilităților și talentelor susținut de către .X. în luna mai 2015;
- corespondență internă privitoare la planificarea discuțiilor recurente cu privire la subiecte de resurse umane;
- corespondență internă și document referitor la existența unui post vacant de reprezentant vânzări;
- corespondență internă referitoare la evaluarea performanței angajatei Valentina Vasilatos și mărirea salarială.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii** de către .X. Nederland, acestea constau în:

- corespondență internă și situații referitoare la planul de stimulare a vânzărilor;

- corespondență internă cu privire la target-urile de atins de către angajați în vederea stimulării vânzărilor, precum și o recalculare a bonusurilor primite în primele trei trimestre;
- corespondență internă și politică referitoare la condițiile de îndeplinit în vederea achiziționării unei flote de mașini;
- corespondență internă privitoare la planificarea discuțiilor recurente cu privire la subiecte de resurse umane.

În legătură cu serviciile prestate de către fiecare din cele două entități din grup, se remarcă faptul că atribuțiile și sarcinile efectiv realizate sunt diferite și nu se dublează în conținut.

#### **4.5. Cheltuielile cu servicii de achiziții**

Departamentul de achiziții este responsabil pentru procurarea produselor și materialelor speciale în cadrul grupului .X.. Următoarele activități sunt realizate de către departamentul de achiziții, fără a se limita la acestea:

- negocierea clauzelor contractuale referitoare la materiale și prețurile de achiziție a produselor;
- coordonarea achiziției materialelor chimice speciale, utilajelor și achizițiilor locale;
- achiziționarea instrumentelor și a produselor chimice la nivelul CEE și transportul acestora la distribuitorii locali.

**În ceea ce privește prestarea acestor servicii în beneficiul .X. SRL,** acest lucru este dovedit prin faptul că negocierea la nivel global a contractelor în materie de prețuri, materiale, etc. aduce un beneficiu direct fiecărei societăți din grup - în acest caz .X. SRL. Puterea de negociere, în măsura în care este vorba despre volume semnificative, este una mai mare la nivelul grupului. Așadar, activitățile desfășurate în beneficiul .X. SRL (activități ușor identificabile) dovedesc, fără loc de interpretare în opinia noastră, prestarea efectivă și necesitatea acestora la nivelul .X. SRL.

Cu titlu de exemplu, menționăm că în data de 23.02.2015 a fost emisă factura numărul .X. de către .X. CZ .X. în cuantum total de .X. euro. Descrierea serviciilor aferentă acestei facturi este *<Charges for Services of IT, quality and purchasing for 2015>*, respectiv *<Onorariu pentru servicii de IT, calitate și achiziții aferente anului 2015>*. În documentul Excel intitulat *<CEE purchasing and quality charges plan 2015>* se poate identifica suma totală înscrisă în factura menționată anterior, precum și defaicarea acesteia pe sumele constitutive. Mai exact, totalul înscris pe factură este format din suma aferentă serviciului de achiziții în cuantum de 53.010 euro.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii de către .X. CZ .X.,** acestea constau în documentul Excel cu privire la modul de stabilire al prețurilor, statistici și exemple referitoare la modalitatea de stabilire a prețurilor pentru anumite produse.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă**

**a acestor servicii de către .X. Nederland**, acestea constau în corespondență internă și rapoarte referitoare la vizitele efectuate la/de către furnizori.

În consecință, din documentele anexate se poate concluziona că cele două societăți parte din grupul .X. ce furnizează servicii de achiziții către .X. SRL prestează servicii cu privire la aspecte diferite în domeniul achizițiilor.

**4.6. Cheltuieli cu servicii de marketing**, oferite în beneficiul societăților din grup, inclusiv .X. SRL, sunt centralizate la nivelul .X. Nederland. Mai exact, departamentul de marketing din .X. Nederland este responsabil de activitățile de marketing și publicitate ale produselor și serviciilor oferite de către .X. SRL.

**În ceea ce privește prestarea acestor servicii în beneficiul .X. SRL**, este esențial pentru activitatea economică desfășurată de grupul .X. ca marca .X. să fie prezentată și comercializată în mod uniform pe piață. Pentru acest motiv este absolut necesar ca grupul .X. să presteze activități de marketing și publicitate în beneficiul .X. SRL, astfel încât activitatea economică desfășurată în România să atingă obiectivele comerciale care au fost stabilite.

În acest sens, departamentul de marketing are următoarele atribuții, fără a se limita la acestea:

- activități legate de nume, mărci, logo, marca societății și activități promoționale;
- produse de marketing, asistență și instrumente;
- codificarea articolelor / grupelor de articole noi;
- crearea unei baze de date centrale cu articole împreună cu grupul;
- asistență pentru întreținerea dosarului local cu privire la administrarea dosarului și calcule comerciale;
- asistență și coordonare pentru achiziții;
- asistență și linii directe pentru asigurarea calității;
- dezvoltare tehnologică și asistență, produse noi;
- asigurarea comunicării la nivelul grupului .X.: site-ul web, broșuri pentru a plasa bunurile pe piață, magazinul virtual;
- coordonarea activității de publicitate de grup;
- efectuarea sesiunilor de pregătire a personalului de vânzare: manuale de vânzare, etc.;
- împărtășirea practicilor de promovare, a activității de marketing și a categoriilor de produse vândute în regiune.

Costurile de marketing efectuate la nivelul sediului central al Grupului în .X. sunt recuperate de la entitățile din grup care fac uz de aceste servicii, prin intermediul unui Cost suplimentar de marketing. Restul costurilor este recuperat prin taxa de contribuție la grup.

Cu titlu de exemplu, în data de 26.02.2015, .X. Nederland a emis factura numărul .X. având suma totală de .X. euro. Una din sumele înscrise pe această factură este de .X. euro, reprezentând <centrat services>, conform descrierii de pe factură. Conform documentului prezentat în Excel intitulat <Overview 2015 ~ 2010>, în coloana aferentă anului 2015 se observă suma de .X. euro aferentă serviciilor intitulate <Marketing fees>. În cadrul acestui onorariu pentru

serviciul de marketing este indusă și suma de .X. euro aferentă serviciului de marketing.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii de către .X. Nederland,** acestea constau în:

- broșuri referitoare la sistemul de stocare a .X.;
- document referitor la managementul produselor;
- seminar adresat Managerilor de vânzări referitor la procesul de eficientizare al vânzărilor;
- corespondență internă cu privire la seminarul referitor la procesul de eficientizare al vânzărilor.

Date fiind atribuțiile prezentate anterior, precum și documentele anexate, este fără îndoială faptul că serviciile au fost prestate efectiv de către .X. Nederland în beneficiul .X. SRL.

#### **4.7. Cheltuieli cu servicii depozitare și logistice**

Societatea .X. CZ .X. are următoarele atribuții cu privire la serviciile logistice și de depozitare, fără a se limita la acestea:

- prestarea de servicii de depozitare / gestiune și distribuție pentru .X. SRL și alte companii din grupul .X.;
- responsabilitate cu privire la fluxurile de produse intrate și ieșite;
- gestiunea fluxurilor de produse intrate, depozitarea, sortarea, ambalarea și aranjarea transportului de bunuri;
- furnizarea de Servicii cu Valoare Adăugată (SVA)/Logistică cu Valoare Adăugată (LVA).

Cu titlu de exemplu, în data de 24.02.2015, entitatea .X. CZ .X. a emis factura numărul .X., suma totală fiind de .X. euro. Sumele înscrise pe factură au descrierea <logistic coverage> și sunt aferente funiilor ianuarie 2015 și februarie 2015.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii de către .X. CZ .X.,** acestea constau în:

- documente de transport;
- comenzi de vânzare;
- lista bunurilor furnizate.

Din atribuțiile deținute de către .X. CZ .X., precum și din documentele justificative anexate rezultă faptul că serviciile de logistică și depozitare au fost prestate în beneficiul .X. SRL.

#### **4.8. Cheltuieli cu servicii TIC**

Departamentul de IT oferă servicii în legătură cu mediul de tehnologie necesar pentru desfășurarea operațiunilor de către companiile din grupul .X., printre care și .X. SRL. Toate aplicațiile IT sunt standardizate și centralizate la nivelul grupului .X., asigurând procesul de eficientizare a costurilor în cadrul grupului.

Printre costurile suportate de către .X. SRL în legătură cu serviciile IT se

numără următoarele, nefiind limitate la acestea:

- achiziția, modificarea, personalizarea și întreținerea software-ului și hardware-ului grupului în beneficiul grupului;
- costuri pentru licența SAP, inclusiv oferirea de mentenanță pentru mediul SAP;
- servicii suport în legătură cu probleme tehnice întâmpinate la laptopuri, imprimante, precum și rezolvarea problemelor operaționale întâmpinate de către angajați;
- dezvoltarea asistenței pentru prelucrarea datelor;
- stabilirea nevoilor companiilor din cadrul grupului cu efortul de maximizare a compatibilității;
- întregul personal utilizat de .X. cu privire la activitatea sus-menționată;
- infrastructura TIC (linii de date, routere etc.): crearea, dezvoltarea și implementarea precum și operarea sistemului/sistemelor internaționale {de baze de date) precum și sistemului/sistemelor de transmitere a datelor în cadrul Societății;
- crearea sistemului/sistemelor de repartizare a timpului pe computere centrate externe în beneficiul .X. SRL;
- alte servicii achiziționate extern, de ex. onorarii de consultanță etc.

În ceea ce privește prestarea serviciilor în beneficiul .X. SRL, cele mai utilizate servicii de către .X. sunt serviciile centrale TIC {Tehnologia informației și a Comunicațiilor). Dată fiind natura specializată a sistemului de contabilitate a .X. Group (SAP) și aplicarea acestuia la nivel mondial, din punctul de vedere al costurilor pentru Grup, cât și pentru .X. SRL, este necesară existența unei echipe centralizate de experți TIC pentru a sprijini toate companiile din cadrul Grupului la nivel mondial.

Costurile TIC cuprind taxele de licență SAP, birotică (amortizare hardware, întreținere și alte costuri pentru a asigura buna funcționare a echipamentelor TIC) și comunicații de date (de exemplu, costuri de rețea). Costurile SAP sunt împărțite în funcție de categoria de utilizatori, avansați și normali, și sunt alocate companiilor pe baza numărului de utilizatori.

Cu titlu de exemplu, în data de 26.02.2015 a fost emisă factura cu numărul .X. de către .X. Nederland în cuantum total de .X. euro. Printre sumele înscrise pe această factură, se numără suma de .X. euro aferentă serviciilor TIC, conform descrierii menționate pe factură.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii** de către .X. Nederland, acestea constau în:

- cereri de soluționare a problemelor IT sub forma tichetelor;
- corespondență internă și documente suport referitoare la servicii de instalare Cisco;
- factură aferentă serviciilor SAP;
- contract de licență pentru SAP;
- situații Excel a utilizatorilor români cu privire Sa serviciile IT de care aceștia au beneficiat.

În baza documentelor anexate prezentei cu privire la serviciile IT prestate de



către .X. Nederland, se poate observa că societatea a beneficiat de aceste servicii, pe care le-a folosit în scopul desfășurării activității sale economice.

**4.9. Cheltuieli cu servicii referitoare fa managementul aferent Key Accounts**, care dezvoltă și menține relația cu clienții de tip Key Account, precum și cu clienții foarte mari de tip Key Account, acolo unde este necesar.

Departamentul de management al Key Account este responsabil de dezvoltarea și menținerea parteneriatelor curente cu acești clienți, prezentându-le produse deja existente sau produse noi. De asemenea, rolul acestui departament vizează influențarea șabloanelor de cumpărare ale acestor clienți.

Printre responsabilitățile acestui departament se numără următoarele atribuții, fără a se limita la acestea:

- menținerea rețelei de key Accounts și urmărirea dezvoltării relațiilor cu clienții Key Account din România, precum: .X., etc;
- împărtășirea celor mai bune practici cu privire la managementul Key Accounts;
- menținerea și dezvoltarea relațiilor cu Csi {al treilea cel mai mare client pentru .X. SRL);
- oferirea asistenței în privința redactării contractului cu clientul .X.;
- corespondența variată cu privire la Key Accounts.

**În ceea ce privește prestarea acestor servicii în beneficiul .X. SRL**, păstrarea unei relații apropiate cu clienții cheie a .X. SRL, furnizarea periodică de oferte actualizate și informarea periodică a clienților cheie cu privire la produsele existente sau noi sunt demersuri esențiale și necesare activității .X. SRL pentru scopuri cu legătură directă și evidentă cu activitățile de vânzare ale .X. SRL - mai exact pentru obținerea de venituri impozabile.

Cu titlu de exemplu, în data de 26.02.2015, entitatea .X. Nederland a emis factura numărul .X., suma totală fiind de .X. euro. Una din sumele înscrise pe această factură este de .X. euro, având descrierea de <Central services>. Din analiza documentului Excel <Overview 2015- 201Q> se constată faptul că suma de .X. euro este aferentă serviciului de management al Key Accounts.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii de către .X. Nederland**, acestea constau în:

- corespondență internă referitoare la clauzele contractuale de introdus în contractul cu clientul .X.;
- document Excel referitor la rețeaua de clienți;
- corespondență internă și document referitor la politica de returnare a produselor;
- corespondență internă și contract cadru pentru clientul Csi referitor la vânzarea de bunuri;
- corespondență internă referitoare la clientul .X. și demonstrează că aceste servicii au fost prestate de către .X. Nederland în beneficiul societății.

#### **4.10. Cheltuieli cu servicii de calitate**

Departamentul de Calitate este responsabil pentru asigurarea calității produselor din grupul .X. pe care acesta le procură și pe care le furnizează.

Aceste activități se referă la următoarele, fără a se limita la acestea:

- realizarea unei proceduri de selecție pentru furnizori, inclusiv pentru activitățile de testare care au toc în anumite laboratoare;
- verificarea calității produselor primite de la furnizori;
- furnizarea anumitor certificări pentru produse;
- furnizarea asistenței tehnice la cererea clienților;
- furnizarea asistenței în reclamațiile legate de calitatea produselor.

**În ceea ce privește prestarea acestor servicii în beneficiul .X. SRL,** calitatea produselor și standardele de calitate în general ale .X. SRL au legătură directă cu vânzarea produselor. Așadar, standardul de calitate impus de grup (ca politică) și procedurile de testare produse/selectare furnizori nu doar au legătură directă cu vânzările .X. SRL, ci lipsa acestora ar avea un impact semnificativ în vânzările .X. SRL și în reputația întregului grup.

Cu titlu de exemplu, menționăm că în data de **23.02.2015** a fost emisă factura numărul .X. de către .X. CZ .X. în quantum total de .X. euro. Descrierea serviciilor aferenta acestei facturi este *<Charges for Services of IT, quality and purchasing for 2015>*, respectiv *<Onorariu pentru servicii de IT; calitate și achiziții aferente anului 2015>*. În documentul Excel intitulat *<CEE purchasing and quality charges plan 2015>* se poate identifica suma totală înscrisă în factura menționată anterior, precum și defalcarea acesteia pe sumele constitutive. Mai exact, totalul înscris pe factură este format din suma aferentă serviciului de calitate prestat în **sumă de .X. euro.**

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii de către .X. CZ .X.,** acestea constau în corespondență internă și situații referitoare la calitatea produselor.

#### **4.11. Cheltuieli cu servicii de asistență în vânzări**

Departamentul de asistență în vânzări oferă asistență în beneficiul reprezentanților de vânzări din cadrul grupului .X.. Activitățile derulate în acest sens sunt următoarele, fără a se limita la acestea:

- desfășurarea activităților administrative;
- furnizarea analizelor în vânzare și generarea informațiilor cu privire la produse și servicii;
- asistență în implementarea soluțiilor logistice (e.g. .X.);
- oferirea sesiunilor de formare .X. referitoare la .X.;
- identificarea locațiilor pentru noi magazine ce urmează a fi deschise;
- identificarea de noi oportunități.

**În ceea ce privește prestarea acestor servicii în beneficiul .X. SRL,** identificarea de noi oportunități, asistență în implementarea de soluții logistice care să faciliteze livrare mai rapidă a produselor, precum și alte activități administrative legate de vânzări sunt în beneficiul .X. SRL și au legătură directă cu veniturile impozabile ale societății din vânzarea produselor.

Cu titlu de exemplu, în data de **26.02.2015**, .X. Nederland a emis factura numărul .X., având suma totală de .X. euro. Una din sumele înscrise pe factură este de .X. euro, reprezentând, conform descrierii menționate pe factură *<central services>*. Conform documentului prezentat în Excel intitulat *<Overview 2015 -*

2010> în coloana aferentă anului **2015** se observă suma de **.X.** euro aferentă serviciilor intitulate International sales management, mai exact servicii de suport în vânzări.

**În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii de către .X. Nederland.** acestea constau în:

- broșuri;
- contracte cadru;
- corespondență internă;
- prezentări Powerpoint;
- prezentare generală a sistemului .X.;
- sesiuni de formare;
- ghiduri de conversație cu clienți, pentru furnizori și pentru managerii de vânzări.

Contestatară susține că, a pus la dispoziția inspectorilor fiscali documente și informații din care reiese, atât faptul că serviciile au fost prestate, precum și necesitatea achiziționării acestora în contextul activității .X. SRL și implicit în scopul obținerii de venituri. Serviciile sunt identificabile, au la bază documente justificative și au fost efectuate în scopul activității desfășurate de .X. SRL.

De asemenea, contestatară susține că organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile achiziționate de la societățile din grup se suprapun cu serviciile achiziționate de la diverși prestatori precum .X. SRL, .X., cât și faptul că o parte din aceste servicii intră în atribuțiile directorului național .X. SRL.

Însă, aceste servicii diferă ca natură și obiect de cele prestate de furnizorii menționați și prezintă, cu titlu de exemplu, scopul serviciilor prestate de furnizorii de pe piața locală respectiv:

**Servicii juridice: Societatea Civilă de Avocați .X. și Asociați versus furnizorii din grupul .X..**

În legătură cu contractul de asistență juridică încheiat cu furnizorul local serviciile juridice oferite de către entitățile din grupul .X. nu sunt aceleași cu serviciile juridice oferite de către furnizorul român. Mai exact, printre atribuțiile SCA .X. și Asociații se numără activități precum oferirea de asistență juridică în cadrul litigiilor comerciale în fața instanțelor române sau asistență oferită către .X. SRL pentru conformitatea cu legislația și reglementările aplicabile în România. În acest sens, societatea prezintă la contestație corespondență internă în legătură cu litigiul .X., purtată între reprezentanții .X. SRL și domnul .X. - .X.. Mai exact, furnizorul român de servicii de asistență juridică informează reprezentanții grupului în legătură cu soluționarea litigiului .X. și pune la dispoziție sumarul deciziei luate de către instanță.

Prin urmare, contestatară susține că serviciile juridice oferite de către reprezentanții grupului .X. nu sunt dublate de către serviciile prestate local, acestea nefiind aceleași, în schimb, activitatea juridică prestată de către grupul .X. urmărește coordonarea activității juridice din România și oferirea sprijinului în vederea stabilirii strategiei juridice de aplicat.

**- Servicii de asistență fiscală: .X. SRL versus furnizorii din grupul .X.**

În legătură cu contractul de asistență fiscală încheiat cu furnizorul local

societatea arată că serviciile fiscale oferite de către entitățile din grupul .X. nu sunt aceleași cu serviciile fiscale oferite de către furnizorul român. .X. SRL achiziționează asistență fiscală specializată de la furnizorul local în legătură cu aspecte fiscale cărora le sunt aplicabile prevederile legale române. Astfel, prin soluțiile fiscale furnizate de către consultantul fiscal local se pot lua decizii la nivelul grupului .X. în privința strategiei fiscale aplicabile la nivelul .X. SRL.

Prin urmare, date fiind atribuțiile, precum și documentele justificative aferente fiecărui serviciu, serviciile prestate de către cele două societăți din grup în beneficiul .X. SRL nu sunt aceleași ca substanța. Mai exact, fiecare societate din cele două entități ale grupului .X. prestează servicii diferite, justificate prin documente suport, în beneficiul .X. SRL.

Similar cu exemplul de la servicii juridice, rolul societăților din grup este acela de a supraveghea și coordona activitățile fiecărei societăți din grup în parte - în acest caz .X. SRL. Strategia grupului .X. este aceea ca fiecare societate din grup să se conformeze în totalitate cu regulile fiscale din jurisdicția sa. Urmărirea îndeplinirii acestor obiective, precum și controlul asupra impactului fiscal la nivelul grupului sunt obligatorii și absolut comune pentru orice multinațională. Ca urmare, constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia orice servicii de aceeași natură sunt nedeductibile arată au existat deficiențe în înțelegerea modului de funcționare a grupului .X. sau a oricărei multinaționale unde se impun controale/coordonarea activităților la nivel de grup.

În ceea ce privește atribuțiile directorului național al .X. SRL, contestatara susține că acestea include doar la nivel consultativ activități legate de luarea deciziilor tactice privind investițiile, responsabilitățile fiind calibrate pentru a aplica strategiile decise la nivel de grup și pentru a aproba proceduri de interes general ale .X. SRL, adaptate particularităților pieței focale. Așadar, atribuțiile directorului național .X. SRL vin în completarea serviciilor de natură similară prestate de grup și nu pot fi considerate ca înlocuind sau dublând aceste servicii.

Ca urmare, societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat în mod incorect și illogic cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal iar în ceea ce privește necesitatea acestor servicii de la grup trebuie apreciată prin prisma libertății de gestiune care permite contribuabilului să efectueze achizițiile pe care le considera necesare afacerii sale.

## **5. Referitor la prețurile de transfer**

**În ce privește respingerea analizelor de prețuri de transfer realizate în legătură cu tipurile de servicii primite de .X. SRL de la cele două entități afiliate**, contestatara susține că analiza economică a tranzacțiilor de achiziții servicii desfășurate de .X. SRL în relație cu .X. Nederland BV și .X. Cz .X. S.r.o. în cursul perioadei 2010-2015 este prezentată în secțiunea 7 din cadrul Dosarului prețurilor de transfer pregătit de Societate.

Societatea a luat în considerare următoarele aspecte:

- selectarea și aplicarea celei mai adecvate metode de analizare a prețurilor de

transfer;

- sustenabilitatea modalității de alocare a costurilor aferente societății;
- testarea conformității cu principiul valorii de piață a tranzacțiilor testate.

Ca regulă generală, contribuabilul care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate trebuie să întocmească dosarul prețurilor de transfer și să îl prezinte autorităților fiscale la solicitarea acestuia.

Având în vedere că tranzacțiile intra-grup desfășurate de .X. SRL cu cele două entități afiliate nu sunt inter-dependente pentru a nu fi analizate și documentate separat, societatea a considerat relevant testarea și documentarea din perspectiva prețurilor de transfer a fiecărui tip de tranzacție intra-grup desfășurată cu cele două entități afiliate în cursul perioadei supuse inspecției fiscale, conform solicitării emise de autoritățile fiscale.

Astfel, ca urmare a solicitării din partea autorităților fiscale în legătură cu întocmirea și prezentarea dosarului de prețuri de transfer cu privire la tranzacțiile intra-grup desfășurate cu cele două entități afiliate ale sale, și anume .X. Nederland BV și .X. CS S.r.o, societatea a identificat natura tranzacțiilor intra-grup desfășurate în perioada analizată pentru care a pregătit analizele aferente cu scopul de a reflecta respectarea principiilor de prețuri de transfer în cadrul acestor tranzacții intra-grup.

Având în vedere că aceste tranzacții intra-grup desfășurate de .X. SRL cu cele două entități ale sale au constat în prestarea unor diverse tipuri de servicii de către cele două entități afiliate, potrivit prevederilor pct.36 din Normele Metodologice de aplicare ale art.11 din Codul Fiscal, **„în cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). în cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus",** pentru selectarea entității testate, societatea a avut în vedere cadrul legislativ local și implicit Liniile Directoare OCDE.

Referința la Ghidul OCDE este conformă cu legislația aplicabilă, întrucât, în conformitate cu Normele metodologice de aplicare a art.11 din Codul Fiscal, **„pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”**

Astfel, cu excepția metodei comparării prețurilor și metodei împărțirii profitului (care nu pot fi aplicate în cazul societății din cauza lipsei informațiilor necesare), în cadrul celorlalte metode de prețuri de transfer recunoscute de legislația locală și de Liniile Directoare OCDE selectarea și aplicarea metodei de prețuri de transfer trebuie să țină cont de profilul funcțional al părților participante la tranzacție.

Astfel, conform prevederilor paragrafului 3.18 din Liniile Directoare OCDE **„Atunci când se aplică metoda cost plus, metoda prețului de revânzare sau metoda .X. așa cum sunt acestea descrise în capitolul H, este necesar să se selecteze partea participantă la tranzacție ai cărui indicator financiar va fi testat (marja brută sau indicator de profitabilitate netă). Selectarea părții testate trebuie**

să fie consecventă cu analiza funcțională a tranzacției. Ca regulă generală, partea testată este cea asupra căreia o metodă de prețuri de transfer poate fi aplicată în cel mai de încredere mod și pentru care cele mai credibile comparabile pot fi identificate, i.e. va fi acea parte care are cea mai puțin complexă analiză funcțională.”

Având în vedere concluziile analizei funcționale prezentate în cadrul Dosarului prețurilor de transfer, capitolul 5, entitatea al cărui profil funcțional este mai puțin complex este furnizorul de servicii întrucât aceasta are funcții și riscuri limitate, spre deosebire de .X. SRL care are un profil funcțional de distribuitor.

Prin urmare, ținând cont de prevederile specifice, atât locale, cât și internaționale, .X. Nederland BV și .X. Cz S.r.o. au fost selectate ca entități testate în cadrul analizei conformității cu principiul valorii de piață a tranzacțiilor de prestări servicii testate.

Astfel, societatea consideră că selectarea de către autoritățile fiscale a metodei prețurilor de transfer și implicit a părții testate în funcție de entitatea care face obiectul inspecției fiscale nu este în linie cu legislația locală și internațională privind prețurile de transfer.

Mai mult, având în vedere modalitatea de stabilire a prețurilor aferente serviciilor primite de .X. SRL de la cele două entități afiliate ale sale modalitatea de stabilire a prețurilor a fost determinată în funcție de costurile care pot fi atribuite direct acestor prestări de servicii (cum ar fi costuri cu salariile personalului direct implicat în prestarea serviciilor etc.), precum și în funcție de costuri indirecte, care nu pot fi atribuite direct acestor prestări de servicii, acestea fiind alocate în funcție de o anumită cheie de alocare (i.e. procent din valoarea vânzărilor nete), la care a fost aplicată o marjă de profit, în funcție de tipul serviciilor prestate.

În ceea ce privește alocarea costurilor către .X. SRL, societatea a prezentat documentația necesară ce atestă alocarea echitabilă a costurilor către România pentru fiecare tip de serviciu, în funcție de factorii care influențează prețul, cum ar fi: volumul vânzărilor, numărul de angajați alocați, etc.

Având în vedere că prețul aferent serviciilor primite de .X. SRL a fost stabilit pe baza unei marje de profit aplicată la o bază de cost ce conține atât elemente de cost directe, cât și elemente de cost indirecte reprezentând astfel o marja netă de profit raportată la costuri, precum și prevederile pct. 29 din normele Metodologice de aplicare ale art.11 din Codul Fiscal, *„metoda .X. 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”*, **societatea a considerat relevantă aplicarea metodei .X. în cazul serviciilor primite de la cele două entități afiliate ale sale.**

În ceea ce privește opinia autorităților fiscale potrivit căreia *„au fost prezentate diverse marje pentru tipurile de servicii achiziționate de la furnizorii din grup, fără a se preciza modul de determinare a acestora, respectiv fără a se prezenta date sau informații cu privire la indicatorii financiari ai persoanelor afiliate în comparație cu societăți independente care acționează în același domeniu de activitate”*, societatea consideră opinia autorităților ca fiind neîntemeiată, având în

vedere că aceste informații sunt prezentate în cadrul dosarului de prețuri de transfer, în cadrul contractelor de prestări servicii, precum și în situațiile Excel ce stau la baza facturilor și care sunt atașate contestației, atestând modalitatea de calcul a costurilor și marja netă de profit aplicată asupra acestora.

În vederea respectării principiilor de prețuri de transfer în cadrul tranzacțiilor intra-grup desfășurate cu cele două entități afiliate constând în prestarea unor servicii diverse de către acestea, cum ar fi, servicii de logistică și depozitare, servicii de informatică și tehnologia comunicațiilor, servicii financiare, fiscale și juridice și servicii de consultanță de management, marketing, suport vânzări, societatea susține că a depus toate eforturile de a documenta și analiza aceste tipuri de tranzacții pentru a se asigura că prețurile aferente sunt stabilite luând în considerare o marjă de profit la nivelul pieței independente. În acest sens, societatea arată că a contractat consultanță specializată de la furnizori externi și a avut buna credință de a se asigura că pe parcursul unei perioade îndelungate, prețul aferent acestor servicii este menținut la un nivel corespunzător de piață, prin actualizarea acestor studii de comparabilitate.

Mai mult decât atât, în baza studiilor de comparabilitate pregătite și prezentate în cadrul dosarului prețurilor de transfer, marjele nete de profit ale entităților testate aferente fiecărui tip de tranzacție au fost analizate prin actualizarea studiilor de comparabilitate, iar rezultatele arată că marjele nete de profit aplicate de către furnizorii de servicii, respectă principiul valorii de piață, fiind încadrate în intervalul cuartilar după cum este detaliat în fiecare subsecțiune a capitolului 7 a Dosarului prețurilor de transfer, "Analiza economică".

**Referitor la respingerea abordării în cazul refacturărilor de costuri primite de .X. SRL de la entitățile afiliate**, contestatara invocă prevederile pct.7.34 din Ghidul OCDE în materie de prețuri de transfer, în sensul că prețul stabilit în cadrul unei tranzacții intra-grup nu este întotdeauna necesar să genereze un profit substanțial la nivelul furnizorului de bunuri/prestatorului de servicii, pentru ca acesta să fie considerat la nivelul pieței.

Ghidul OCDE oferă o serie de exemple de situații în care este mai adecvat ca furnizorul de bunuri sau servicii să nu aplice o marjă tarifului solicitat entității beneficiare pentru bunul sau serviciul intra-grup furnizat, respectiv prestat. O astfel de situație este înregistrată atunci când valoarea de piață a bunurilor furnizate/serviciilor prestate nu este mai mare decât totalul costurilor înregistrate de o companie în furnizarea/prestarea respectivelor bunuri/servicii. De asemenea, pot apărea situații când o analiza cost-beneficiu poate indica faptul că venitul adițional care s-ar putea realiza nu justifică costurile administrative necesare pentru determinarea unui preț conform principiului de piață, valoarea adăugată în cadrul acestor tranzacții fiind semnificativ redusă.

Având în vedere caracterul tranzacțiilor desfășurate de .X. SRL cu entitățile sale afiliate (i.e. achiziția de mărfuri și echipamente), s-a considerat adecvat realizarea acestor achiziții de mărfuri la valoarea costurilor cu vânzarea acestora către .X. SRL, entitatea din România, fără a se adăuga vreo marjă de profit.

În plus societatea precizează că, în cazul unei analize comparative realizate cu privire la aceste tranzacții intra-grup, rezultatele acestor analize ar fi condus la aplicarea unei marje minime de profit de către entitățile afiliate, în calitate de furnizori de bunuri, la valoarea costurilor înregistrate cu derularea tranzacțiilor în cauză. Astfel, acest fapt ar fi generat o cheltuială suplimentară la nivelul .X. SRL comparativ cu cea înregistrată deja în evidențele sale contabile, și prin urmare un impact nefavorabil la nivelul rezultatelor înregistrate de .X. SRL în cursul perioadei supuse inspecției fiscale.

Prin urmare, asocieria contestă și consideră afirmația autorităților fiscale în cazul achizițiilor de mărfuri realizate la cost, fără aplicarea vreunei marje de profit, potrivit căreia „se impunea o analiză comparativă a prețurilor de transfer aferente acestora, în vederea justificării faptului că acestea sunt în marja prețului de piață al tranzacțiilor similare”, ca fiind neîntemeiată și nefondată.

**În ceea ce privește recunosiderarea abordării de analizare a prețurilor de transfer și ajustarea în consecință a cheltuielilor de exploatare înregistrate de societate**, contestă rezultatele obținute de autoritățile fiscale în urma reconsiderării analizei economice a tranzacțiilor de achiziții servicii și bunuri desfășurate în relație cu .X. Nederland BV și .X. CZ .X. S.r.o. în cursul perioadei 2010-2015 în baza următoarelor argumente:

- analiza tuturor tranzacțiilor prin prisma activității totale de distribuție este neconformă cu prevederile legislative specifice locale și internaționale, iar societățile incluse în eșantionul final de comparabile de către echipa de inspecție fiscală nu îndeplinesc criteriile de comparabilitate și independență necesare pentru stabilirea intervalului valorii de piață;
- ajustarea prețurilor de transfer pe baza asocierii pierderilor din exploatare cu cheltuielile înregistrate de Societate în relație cu entitățile afiliate este nefondată;
- ajustarea prețurilor de transfer realizată de echipa de inspecție fiscală conduce la o dublă impozitare la nivelul .X. SRL.

De asemenea, consideră că selectarea de către autoritățile fiscale ca parte testată a .X. SRL este eronată și nu ține cont de prevederile legislative specifice locale și internaționale, iar contrar celor concluzionate consideră că selectarea metodei prețurilor de transfer și implicit a părții testate în funcție de entitatea care face obiectul inspecției fiscale nu este în linie cu legislația locală și internațională privind prețurile de transfer.

Mai mult, în urma studiului de comparabilitate efectuat de autoritățile fiscale, acestea au afirmat faptul că „în urma procesului de selecție au fost identificate 5 societăți cu un profil funcțional și de risc similar cu cel al societății .X. SRL:

- .X.
- .X.
- .X.
- .X.
- .X.”.

Având în vedere rezultatele obținute în urma studiului de comparabilitate efectuat de autoritățile fiscale pentru întreaga activitate de distribuție realizată



de .X. SRL în cursul perioadei supuse inspecției fiscale, societatea precizează următoarele:

- în ceea ce privește entitatea SC.X., potrivit informațiilor disponibile public pe site-ul oficial al acesteia .X. principalul obiect de activitate al SC .X. SRL este reprezentat de distribuția de echipamente de mare tonaj, cum ar fi generatoare și echipamente de iluminat, generatoare și sisteme de cogenerare, motocompresoare, excavatoare, stații de sortare și spălare, utilaje pentru gropi de gunoi ecologice, etc.

- în ceea ce privește entitatea SC .X. SA (CUI RO .X.), potrivit informațiilor disponibile public pe site-ul oficial al acesteia (i.e. <http://.X..ro/>), principalul obiect de activitate al SC .X. SA este reprezentat de distribuția de echipamente de mare tonaj, cum ar fi electro - motostivuitoare cu furci frontale și laterale, echipamente de depozit, transpaleți hidraulici manuali și electrice, echipamente pentru picking, echipamente pentru aplicații speciale, utilaje pentru manipulare containere goale/pline, dispozitive specifice domeniului de activitate al clienților.

- în ceea ce privește entitatea SC .X., nu au fost identificate suficiente informații disponibile public pentru a determina cu exactitate profilul funcțional și de risc al acestei entități, precum nici tipul produselor comercializate de aceasta.

Având în vedere faptul că principalul obiect de activitate al .X. SRL constă în distribuția de produse de mici dimensiuni cum ar fi, abrazive, aplicații de sudură, chimicale și vopseluri, articole electrice, instalații sanitare, gamă diversă de scule (scule electrice, scule așchietoare, scule de mână), **consideră entitățile identificate și selectate în urma procesului de selecție efectuat de autoritățile fiscale** în legătură cu studiul de comparabilitate realizat pentru întreaga activitate a .X. SRL **ca nefiind similare și comparabile cu profilul și activitatea desfășurată de aceasta pentru realizarea unei comparații relevante.**

Mai mult, folosind informațiile furnizate de baza de date Amadeus, cele cinci societăți acceptate de autoritățile fiscale drept comparabile, în urma studiului de comparabilitate realizat în legătură cu activitatea de distribuție de echipamente, reiese faptul că fiecare dintre cele 5 entități sunt deținute de către o persoană fizică într-o proporție mai mare de 25% din valoarea acțiunilor.

Potrivit definiției prevăzute de Codul Fiscal cu privire la termenul de „persoane afiliate”, în cazul persoanelor fizice, presupune că „[...] b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă **persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;**[.]” se poate considera că entitățile selectate de autoritățile fiscale drept comparabile fac parte dintr-un grup și nu respectă criteriul de independență prevăzut de legislația în materie de prețuri de transfer în legătură cu analiza comparativă realizată pentru documentarea prețurilor de transfer stabilite între două persoane afiliate.

Ca urmare, consideră că ajustarea valorii cheltuielilor din exploatare înregistrate în cursul perioadei supuse inspecției fiscale, prin diminuarea acestora cu valoarea totală de .X. lei, prin raportarea la valoarea medianei obținute din

indicatorii de profitabilitate înregistrați de cele cinci societăți selectate de autoritățile fiscale, a căror activitate nu este în conformitate cu cea desfășurată de .X. SRL, precum și a căror independență nu respectă prevederile Codului Fiscal este neîntemeiată și nefondată.

În ceea ce privește pierderea din exploatare înregistrată în cursul perioadei supuse inspecției fiscale, societatea susține că organele de inspecție au constatat că „SC .X. SRL în perioada 2010 - 2014 și în primul semestru al anului 2015 a înregistrat pierdere din exploatare (perioadă în care principalii furnizori de bunuri și servicii ai societății au fost persoane afiliate străine)”. Referitor la aceasta contestatara susține că pierderile din exploatare înregistrate în cursul perioadei supuse inspecției fiscale s-au datorat într-o măsură semnificativă investițiilor realizate pentru deschiderea 12 magazine noi prin intermediul cărora să își poată desfășura principala activitate (i.e. activitatea de distribuție echipamente și materiale).

De asemenea, în cursul acestei perioade a fost nevoită să închidă o parte dintre aceste magazine noi, ca urmare a preferințelor consumatorilor, aceștia fiind orientați către comerțul online în detrimentul achizițiilor din magazinele clasice, care au generat costuri operaționale semnificative.

În plus, în cursul perioadei supuse inspecției fiscale, la nivelul grupului .X., au fost înregistrate rezultate nefavorabile, fiind un indiciu al faptului că entitățile din cadrul grupului .X. (inclusiv cele două entități afiliate, .X. Nederland BV și .X. CZ S.r.o.) nu au desfășurat tranzacții intra-grup cu scopul de distorsiona valoarea profiturilor în anumite jurisdicții.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod abuziv cheltuieli nedeductibile dublate la nivelul .X. SRL, diminuând pierderea fiscală și rezultând impozit pe profit suplimentar.

Conform celor constatate în cursul perioadei analizate, în urma verificării tranzacțiilor intra-grup, la calculul impozitului pe profit au fost considerate cheltuieli nedeductibile cheltuieli cu serviciile de management, consultantă și alte cheltuieli similare de la entitățile sale afiliate: .X. Nederland BV și .X. CZ (2010=.X. lei; 2011=.X. lei; 2012=.X. lei; 2013=.X. lei, 2014=.X. lei și 2015=.X. lei).

Separat, în cadrul analizei Dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au efectuat o serie de ajustări ale cheltuielilor cu achizițiile de bunuri și servicii desfășurate în relație cu entități afiliate și entități independente, diminuând cheltuielile operaționale ale societății. Această diferență de cheltuieli reprezintă venituri impozabile în calculul impozitului pe profit.

Societatea nu este de acord cu nedeductibilitatea cheltuielilor întrucât ajustările efectuate de organele de inspecție fiscală au fost realizate pe baza unui indicator de profitabilitate care cuprinde cheltuielile operaționale înregistrate de societate, incluzând în urma reconsiderării acestora pe cele nedeductibile. În plus, **abordarea organelor de inspecție fiscală face imposibilă determinarea cuantumului exact al veniturilor impozabile ce fac subiectul dublei impuneri** întrucât nu au fost prezentate detaliile cu privire la obiectul ajustării, mai exact, diferențierea sumei ajustate separat pentru fiecare dintre furnizorii afiliați și mai

mult alocarea ajustării pe tipuri de tranzacții.

Lipsa acestei alocări pe tipuri de tranzacții va evidenția caracterul nefondat al abordării echipei de inspecție fiscală în pregătirea calcului de ajustare, având în vedere următoarele:

- bunurile au fost achiziționate de .X. SRL la cost, fără ca cei doi furnizori să înregistreze un profit din această activitate, așa cum este argumentat în secțiunea 2.2.1.1.B a prezentei contestații. Așadar, orice ajustare a cheltuielilor privind achiziția de bunuri ar reprezenta ca prețul de vânzare al acestora să fie diminuat sub nivelul costului cu bunul vândut înregistrat de furnizori în cursul perioadei supuse inspecției fiscale, fiind un indiciu al faptului că, în cadrul tranzacțiilor intra-grup desfășurate de Societate, prețul aferent bunurilor primite ar fi trebuit să fie negativ.

- în urma reconsiderării metodei de analiză a prețurilor de transfer și pe baza studiului de comparabilitate pregătit în cursul inspecției fiscale, autoritățile fiscale au efectuat o ajustare la nivelul Societății prin diminuarea cheltuielilor din exploatare ale .X. SRL cu suma totală de .X. lei, în timp ce contravaloarea totală a cheltuielilor cu serviciile primite de .X. SRL de la cele două entități ale sale în cursul perioadei analizate s-a ridicat la valoarea cumulată de aproximativ .X. lei în perioada analizată.

Având în vedere că repartizarea ajustării la nivelul tranzacțiilor cu bunuri ar produce efecte neconforme cu principiile prețurilor de transfer, o repartizare a acestora la nivelul tranzacțiilor cu servicii conduce la faptul că, din perspectiva prețurilor de transfer, autoritățile fiscale au efectuat o ajustare a prețurilor de transfer semnificativ mai mare decât valoarea tranzacțiilor intra-grup desfășurate de .X. SRL în cursul perioadei supuse inspecției fiscale. Acesta ar rezulta la concluzia că prețul aferent serviciilor primite de la societățile din grup ar fi trebuit să fie nul, chiar negativ.

În acest sens societatea solicită ca ajustarea de prețuri de transfer să fie efectuată luând în considerare un indicator de profitabilitate unde la nivelul cheltuielilor au fost scăzute cheltuielile considerate nedeductibile ca urmare a inspecției fiscale precum și detalierea explicită a modului de alocare a ajustărilor în funcție de furnizor și tipul tranzacțiilor, în caz contrar având loc o dublă impozitare la nivelul .X. SRL.

**Concluzii privind impozitul pe profit și prețurile de transfer:**

Prestarea efectivă a serviciilor de către .X. Nederland BV și .X. CZ S.r.o, precum și necesitatea acestor servicii în contextul activității (veniturilor impozabile) ale .X. SRL este dovedită de către .X. SRL cu respectarea prevederilor legale (documente justificative, respectiv natura activităților derulate de Societate). .X. SRL deține documente justificative în conformitate cu prevederile legale în vederea deducerii cheltuielilor cu serviciile prestate de cele două societăți din grup.

Prin natura lor serviciile prestate de societățile din grup au fost necesare activității .X. SRL și nu sunt dublate de servicii prestate de furnizori locali. Serviciile

de natură similară cu cele prestate de societățile din grup și prestate de furnizori locali pot fi clar delimitate de acestea - aspecte dovedite cu documente.

Similar, atribuțiile directorului național .X. SRL sunt determinabile și separabile de serviciile de management prestate de societățile din grup.

Societatea consideră o apreciere subiectivă a autorităților cu privire la necesitatea serviciilor ca depășind atribuțiile acestora prin intervenția în ceea ce privește administrarea Societății.

Reconsiderarea metodei de analizare a tranzacțiilor în relație cu entitățile afiliate prin selectarea ca parte testată a societății, în funcție de entitatea care face obiectul inspecției fiscale, nu este în linie cu legislația locală și internațională privind prețurile de transfer.

Ajustarea privind prețurile de transfer se raportează la valoarea mediană obținută din indicatorii de profitabilitate înregistrați de cele cinci societăți selectate de autoritățile fiscale, a căror activitate nu este în conformitate cu cea desfășurată de .X. SRL, precum și a căror independență nu respectă prevederile Codului Fiscal.

Având în vedere calculul eronat al impozitului pe profit prin crearea unei duble impuneri, .X. SRL contestă abordarea autorităților fiscale în ceea ce privește calculul impozitului pe profit și ajustarea cheltuielilor din exploatare înregistrate de Societate în cursul perioadei supuse inspecției fiscale, prin diminuarea acestora cu valoarea totală de .X. lei.

**6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**, societatea invocă prevederile art.167-169 și art.178 ale Directivei de TVA și prevederile art.145 – 146 din Codul fiscal, susținând că referitor la a doua condiție, a prezentat facturile originale primite de la toți furnizorii săi, aceasta fiind condiția impusă de legislația de TVA din România și de legislația europeană în materie de TVA pentru exercitarea dreptului de deducere. Prin urmare, legislația fiscală nu impune persoanei impozabile să dețină nici un alt document adițional în afară de factura în original.

Totuși, societatea a prezentat documente justificative suplimentare din care reiese că serviciile au fost prestate de către cele două societăți din grup, fiind utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale .X. SRL.

Totodată, contestatara invocă jurisprudența europeană care este direct aplicabilă României în calitate de stat membru al Uniunii Europene, deciziile acesteia făcând parte din *acquis-ul comunitar*. Regulile și principiile trasate în cadrul deciziilor emise de către CJUE fiind obligatorii la nivel european, inclusiv pentru România, fapt confirmat și de implementarea explicită în Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal a numeroase astfel de hotărâri.

Incidente cauzei sunt următoarele decizii ale CJEU:

Conform unei jurisprudențe constante a Curții, **dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA** și în principiu, nu poate fi limitat și **se exercită imediat pentru achizițiile efectuate** (i.e. hotărârile CJEU în cazurile *C-10/98* și *C-147/98*

*Gabalfrisa și Others, paragraful 43 și cazul C-590/13 Idexx Laboratories Italia, paragrafele 30 și 31).*

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (i.e. hotărârile CJEU în cazurile C-110/98 și C-147/98 *Gabalfrisa și Others, paragraful 44 și cazul C-590/13 Idexx Laboratories Italia, paragraful 32).*

Mai mult, Curtea a statuat că **principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea taxei aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă**, (i.e. cazurile unite C-95/06 și 96/07 - *Ecotrade*, paragraful 63; cazul C-392/09 - *Uszodaepito*, paragraful 39; Cazul C-385/09 - *Nidera Handelscompagnie*, paragrafele 42 și 43; cazul C-590/13 - *Idexx Laboratories Italia*, paragraful 38).

În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (*cazul C-590/13 - Idexx Laboratories Italia, paragraful 40*)

În plus, măsurile pe care statele membre le pot implementa, în baza articolului 273 din Directiva de TVA, pentru colectarea corectă a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu pot să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pună în discuție neutralitatea TVA (i.e. hotărârea în cazurile unite C-110/98 și C-147/98 - *Gabalfrisa și Others, paragraful 52; cazul C-146/05 - Collee, paragraful 26; cazul C-385/09 - Nidera Handelscompagnie, paragraful 49; cazul C-590/13 - Idexx Laboratories Italia, paragrafele 36 și 37).*

Prin urmare, refuzarea dreptului de deducerea TVA pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative suplimentare față de facturi pentru achizițiile efectuate depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de a asigura neutralitatea TVA având în vedere că .X. SRL a prezentat pe parcursul inspecției fiscale toate facturile de achiziție în original, facturi ce includ o descriere clară a serviciilor achiziționate și este evidentă legătura directă dintre acestea și operațiunile taxabile ale .X. SRL.

Mai mult, în hotărârea în cazurile conexe C - 80/11 *Mahageben Kft* și C — 142/11 *Peter David (paragraful 66)*, CJUE a apreciat că prevederile Directivei de TVA se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă [...] nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de

**fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite.**

Prin urmare, acțiunea de a impune unei persoane impozabile să dețină alte documente, pe lângă factura în original care include o descriere clară a serviciilor achiziționate, care sunt în mod evident în strânsă legătură cu operațiunile sale taxabile, este contrară Directivei 2006/112 și jurisprudenței CJUE.

**Totodată, societatea invocă jurisprudența națională**, Sentința Civilă nr.857 a Curții de Apel .X. prin care se confirmă dreptul societăților de a deduce TVA în baza facturii și prin care s-a subliniat că *principiul prevalenței substanței asupra formei trebuie să primeze*. Raționamentul Curții de Apel .X. a fost confirmat și de către Înalta Curte de Casație și Justiție ce a emis o decizie definitivă și irevocabilă în acest sens.

Referitor la îndeplinirea celor două condiții pentru deductibilitatea TVA societatea susține că îndeplinește ambele condiții și era îndreptățită să își exercite dreptul de deducere pentru TVA aferenta achizițiilor de servicii de la furnizorii afiliați.

În acest sens, subliniem că organele de inspecție fiscală nu au formulat obiecțiuni cu privire la existența și conținutul facturilor primite de .X. SRL de la furnizorii din grup, iar pretinsa neutilizare a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile este fundamentată pe considerente de necesitate care nu prezintă nicio relevanță în materia TVA.

Chiar și în situația în care se fac aprecieri asupra necesității efectuării anumitor achiziții aceasta trebuie apreciată prin prisma libertății de gestiune care permite contribuabilului să facă achizițiile pe care le considera necesare afacerii sale. Aprecierile referitoare la oportunitate depășesc competența organelor de inspecție fiscală, oportunitatea unei achiziții realizate de o societate exceda, în opinia noastră atribuțiile echipei de inspecție fiscală, întrucât ar echivala cu un amestec în administrarea societății.

Deducerea TVA trebuie acordată în măsura în care achizițiile realizate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, analiza care trebuie realizată prin prisma specificului activității economice derulate raportată la tipul achizițiilor efectuate și distinct de orice aspecte de oportunitate.

Așadar, factura corect emisă oferă toate detaliile privind tranzacția desfășurată, iar astfel de informații sunt mai mult decât suficiente pentru a stabili achiziția realizată și reprezintă per se un document justificativ care dovedește prestarea, așa cum este reglementat specific de Codul Fiscal pentru îndeplinirea condiției de forma a deducerii TVA.

Prin urmare, societatea susține că este îndreptățită să își exercite integral dreptul de deducere a TVA în legătură cu achizițiile realizate pentru scopul derulării operațiunilor taxabile în sensul art. 145 din Codul Fiscal.

De asemenea, arată că prevederile Directivei de TVA **se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere**

pentru motivul că persoana impozabilă [...] nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite.

De asemenea, societatea invocă ***principiul fundamental al neutralității TVA care impune ca deducerea taxei aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă.***

În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept. Prin condiționarea dreptului de deducere a TVA de prezentarea unor documente subiectiv stabilite de organele de inspecție fiscală sunt încălcate în mod grav atât prevederile legale în materie, cât și drepturile .X. SRL, o astfel de abordare aducând prejudicii la nivelul .X. SRL.

Cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora facturile emise de societățile din grup nu au anexat documente justificative care să dovedească prestarea efectivă și respectiv necesitatea achiziționării serviciilor de către .X. SRL, sunt nefondate deoarece acestea au fost prezentate.

De asemenea, societatea arată că măsura limitării deducerii TVA este eronată în condițiile în care tuturor achizițiilor în discuție le-a fost aplicabil mecanismul neutru al taxării-inverse, având în vedere următoarele:

Mecanismul taxării-inverse creează un efect neutru la bugetul de stat, impus de prevederile legale respectiv art.146 alin.(1) lit.b) coroborat cu art.157 alin.(2) din Codul Fiscal. Prin considerarea obligației de plată a TVA pentru achizițiile în discuție, fără acordarea dreptului de a deduce aceeași TVA, bugetul de stat ajunge să se îmbogățească fără justă cauză cu o TVA care în fapt nu ar fi datorată conform prevederilor legale.

Relevante în acest sens sunt aspectele reținute de CJUE în cazurile conexe C-95/07 și C-96/07 Ecotrade SpA, pct.62, 63, 64 și 71

În ceea ce privește faptul că din documentele furnizate nu rezultă că serviciile au fost prestate în fapt, este fără fundament, iar în măsura în care echipa de inspecție fiscală pune în discuție realitatea operațiunilor, solicită urmărirea aplicării tuturor prevederilor legale incidente acestor operațiuni respectiv, corelarea art. 145 care reglementează deducerea TVA cu art.150 alin.(2) care impune obligația de plată a TVA pentru aceste operațiuni și art.157 care statuează mecanismul taxării-inverse pentru aceste operațiuni.

Coroborând corespunzător toate prevederile legale incidente, măsura corectă care trebuie impusă de echipa de inspecție fiscală pentru o astfel de constatare este anularea taxării-inverse respectiv, atât anularea deducerii TVA,

dar și a TVA colectată. Societatea nu poate să rămână datoare să plătească TVA pentru o tranzacție considerată de echipa de inspecție fiscală ca nefiind prestată.

O tranzacție inexistentă este incompatibilă cu menținerea în evidențele Societății a TVA colectată aferentă acestei tranzacții, ca urmare a înlăturării doar a TVA deductibilă în legătură cu tranzacția respectivă. Această interpretare este confirmată de Direcția de legislație în domeniul TVA care specifică faptul că *"[...] legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc că operațiunile derulate de personale impozabile în cauză nu sunt reale, însă în această situație, în opinia noastră nu se mai poate pune problema nici a menținerii taxei pe valoarea adăugată colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse"*.

#### Alte aspecte legate de TVA

- serviciile achiziționate de la cele două societăți din grup au natura serviciilor de abonament

Potrivit modelului de afacere aplicat de către grupul .X., .X. SRL reprezintă doar un birou de vânzare. Activitatea principală a acesteia constând în distribuția de elemente de fixare și oferirea soluțiilor tehnice de asamblare. Din organigrama Societății, se poate constata că personalul și posturile pe care le ocupă aceștia sunt doar pentru a efectua activități de distribuție și vânzări. Prin urmare, deciziile strategice ale grupului sunt luate de la sediul central din .X. (Olanda), de acolo pornind lanțul creator de valoare și de la alte entități precum Centrul regional de Servicii din .X. (Cehia).

Astfel, diverse activități de servicii sunt efectuate și gestionate centralizat, la nivel de grup din Olanda pentru beneficiul întregului grup .X.. Entități precum .X. SRL achiziționează aceste servicii de la .X. Nederland BV și .X. CZ .X. Sro (servicii de asistență în management general, servicii fiscale, juridice și administrative, contabilitate, marketing și altele), pentru a-și putea desfășura activitățile taxabile. Totodată, **.X. SRL achiziționează și servicii specifice de la furnizori terți de pe piața internă cum ar fi cele de transport, juridice și contabilitate, distincte de cele oferite de societățile afiliate.**

Pe cale de consecință, .X. SRL nu poate funcționa fără serviciile achiziționate de la persoanele afiliate, organizarea și structura acesteia nefiind funcțională fără serviciile în cauză.

Potrivit contractului între .X. SRL și .X. Nederland BV/.X. CZ .X. Sro, serviciile achiziționate fac parte din serviciile de grup care sunt disponibile pentru entitățile din grupul .X. ori de câte ori au nevoie. Costurile pentru aceste servicii sunt bugetate și facturate în tranșe lunare pe baza unor estimări ale costurilor care pot fi atribuite direct sau indirect, urmând ca la sfârșit de an să se regularizeze abaterile de la sumele bugetate.

Prin urmare, **se poate concluziona că serviciile prestate de către .X. Nederland BV și .X. CZ .X. Sro sunt în baza unui contract de abonament care cuprind angajamentul de a se afla în permanență la dispoziția beneficiarului.**



Potrivit jurisprudenței CJUE, prestarea de servicii care se caracterizează, printre altele, prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de servicii pentru a furniza, la momentul potrivit, prestațiile cerute de beneficiar, **nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar.**

Totodată, Curtea a statuat că împrejurarea prin care clientul nu plătește o singură sumă forfetară, ci efectuează mai multe plăți periodice nu poate afecta această constatare, întrucât diferența referitoare la aceste plăți nu privește natura impozabilă a activității, ci doar modalitățile de plată a sumei forfetare.

Mai mult, în cazul serviciilor, care constau, în esență, în faptul de a se afla în permanență la dispoziția clientului pentru a-i furniza servicii de consultanță și care este remunerată prin plata periodică a unor sume forfetare, trebuie considerată efectuată în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii de consultanță clientului său în această perioadă.

Așadar, potrivit jurisprudenței CJUE serviciile care sunt prestate pe baza unui contract de abonament sunt operațiuni taxabile, iar faptul generator al taxei și exigibilitatea acestora intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

În concluzie, luând în considerare că plata pentru serviciile achiziționate de către .X. SRL se face în tranșe lunare, **.X. SRL nu trebuie să dovedească prestarea efectivă a serviciilor pentru fiecare factură plătită întrucât acestea reprezintă plata pentru disponibilitatea prestatorului de a se afla în permanență la dispoziția clientului pentru a-i furniza servicii de management, consultanță și alte asemenea.**

### **Concluzii**

.X. SRL s-a conformat regulilor de TVA locale și europene în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate.

Serviciile intracomunitare prestate de cele două societăți din grup sunt aferente operațiunilor taxabile ale .X. SRL. Natura serviciilor prestate de grup asigură o legătură evidentă a acestor servicii cu operațiunile taxabile ale .X. SRL, fapt dovedit și prin documente justificative.

.X. SRL deține facturi corecte pentru serviciile achiziționate - aspect confirmat de echipa de inspecție fiscală în cadrul Raportului de inspecție.

.X. SRL s-a conformat cerințelor echipei de inspecție și a furnizat documente justificative în plus față de cele prevăzute de legislația de TVA pentru exercitarea dreptului de deducere. În prezenta am structurat tipurile de servicii și am prezentat cu titlu de exemplu un set de documente justificative deținute de .X. SRL pentru serviciile prestate de grup.

Judecata dreptului de deducere a TVA făcută de echipa de inspecție fiscală este una evident eronată. Argumentele echipei de inspecție fiscală au avut la bază prevederi aplicabile impozitului pe profit și nu sunt aliniate opiniei Direcției de

legislație în domeniul TVA.

Anularea dreptului de deducere duce la distorsionarea fără justă cauză a efectului neutru al taxării inverse și la îmbogățire fără justă cauză a bugetului de stat.

Erorile de stabilire a bazei de impozitare, împreună cu aplicarea greșită a legii aduc prejudicii semnificative la nivelul .X. SRL.

**7. În ceea ce privește serviciile de formare profesională refacturate de .X. Nederland BV (Factura nr. .X. din 27.10.2014) în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei** contestatara arată că în perioada iulie-august 2014 mai mulți angajați ai .X. SRL au participat la cursurile de formare profesională în vederea îmbunătățirii abilităților de vânzare. Concret, prin intermediul cursurilor de formare profesională se urmărește creșterea vânzărilor în beneficiul societății, deci venituri taxabile/operațiuni impozabile.

Aceste cursuri au fost prestate de către .X. pentru care angajații s-au deplasat în localitatea .X. din județul Covasna. Participanților la cursuri li s-a pus la dispoziție Manualul participantului - tehnici profesionale de coaching în vânzări, în vederea dobândirii, respectiv aprofundării principiilor esențiale din domeniul vânzărilor.

În ceea ce privește documentele care să dovedească prestarea efectivă a acestor servicii de către .X. (.X.), acestea constau în:

- Manualul participantului - tehnici profesionale de coaching în vânzări;
- Certificat de efectuare a cursului prezentat domnului Ciprian Ioan Motocan;
- Listă de prezență întocmită cu ocazia desfășurării cursului, semnată de către fiecare participant
- Factură emisă de către .X. (.X.) către .X. Nederland;
- Factura numărul .X./15.07.2014 emisă de către SC .X. SRL către Societate pentru servicii de cazare prestate în perioada 08-10 iulie 2014;
- Factura numărul .X./15.07.2014 emisă de către SC .X. SRL către Societate pentru servicii de masă prestate în perioada 08-10 iulie 2014;
- corespondență internă referitoare la organizarea cursurilor, precum și prezentarea listei de participanți.

Ca urmare, societatea consideră că .X. SRL îndeplinește condițiile stabilite de lege pentru deducerea atât a cheltuielii în scopul impozitului pe profit, cât și a TVA aferentă serviciilor achiziționate.

Totodată, în temeiul principiului "*accessorium sequitur principale*", solicită anularea obligațiilor fiscale accesorii aferente TVA și impozit pe profit în sumă totală de .X. lei.

**8. Societatea susține nelegalitatea dispoziției de măsuri** având în vedere că măsurile dispuse reprezintă rezultatul direct și nemijlocit al constatărilor organelor fiscale cu privire la impozitul pe profit și prețurile de transfer pe care le contestă și solicită anularea în parte a acestui act administrativ fiscal subsecvent deciziei de impunere.

9. Totodată, prin adresa nr..X./16.08.2016, .X. SRL a solicitat, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare **susținerea orală a contestației** formulate împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./15.06.2016.

***II. Prin Decizia de impunere nr.F-.X./1.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./15.06.2016, astfel:***

### **IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificata: 01.01.2010- 30.06.2015.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Din verificarea documentelor prezentate s-a constatat ca societatea inregistreaza cheltuieli de management, consultanta si alte cheltuieli similare reprezentand alocari de costuri ale grupului facturate de .X. Nederland BV si .X. CZ .X. sro .

Intrucat cei doi furnizori de servicii sunt afiliati cu .X. SRL s-a procedat la analiza acestor cheltuieli , astfel:

**Intre .X. SRL si .X. Nederland BV a fost incheiat Contractul de prestari servicii fn/11.01.2010, având ca obiect prestarea serviciilor de grup catre societate, acestea incluzand, fara a se limita la acestea, urmatoarele:**

#### **A. Asistenta in managementul general:**

- a) urmarirea aspectelor juridice si reglementare legate de activitatile grupului;
- b) apararea intereselor societatii in relatiile acesteia cu autoritatile publice nationale si internationale și pastrarea legaturii cu autoritatile respective pentru interesul societatii;
- c) reprezentarea societatii in relatiile acesteia cu autoritatile publice nationale si internationale si pastrarea legaturii cu autoritatile respective pentru interesul societatii;
- d) consilierea societatii cu privire la declaratiile efectuate prin intermediul unei functii centrale de lobby;

#### **- Servicii juridice, fiscale si administrative:**

a) servicii juridice:

- furnizarea de consultanta juridica pentru societate referitoare la litigii, contracte, etc;

-asistenta oferita societatii pentru confirmitatea cu legislatia si reglementarile aplicabile;

-furnizarea de consultanta de secretariat pentru societate cu privire la obligatiile statutare;

-implementare initiala a planurilor investitionale ale partilor afiliate cu privire la proiectele aprobate de societatea-mama;

- coordonarea intregii activitati juridice si de secretariat;
  - controlul costurilor juridice aferente activitatilor executate de agentiile externe.
- b) servicii fiscale:
- asistenta oferita societatii pentru conformitatea cu legislatia si reglementarile aplicabile;
  - consultanta cu privire la intocmirea documentelor referitoare la impozitul pe venit si pe capital impozitele indirecte, taxele si alte aspecte fiscale.
- c) coordonarea sistemelor financiare:
- coordonarea si asistenta in administrarea trezoreriei si a finanțelor, precum si consultanta cu privire la aceste aspecte;
  - consultanta oferita societatii cu privire la contractele la termen referitoare la cumpararea si vanzarea de valuta;
  - coordonare si intretinere a relatiilor bancare intra-grup;
  - consultanta si management pentru optimizarea structurii bilantiere;
  - administrarea expunerii valutare in bilant;
  - consultanta si coordonare pentru finantarea proiectelor cu privire la cheltuielile de capital;
  - compilarea rapoartelor cu privire la tendintele ratelor dobanzilor ;
  - coordonarea si consultanta cu privire la acoperirea contractelor la termen;
  - consultanta si coordonare cu privire la ratele dobanzilor aplicabil schimbului valutar si managementul riscului.
- d) sisteme de raportare financiara:
- proiectare, implimentare si asistenta pentru dezvoltarea unor sisteme noi de contabilitate si administrative inclusiv prelucrare si transmitere de date
  - asistenta tehnica pentru alocarea costurilor si tehnici de evaluare financiara;
  - stabilirea politicilor si procedurilor contabile, consultanta cu privire la problemele contabile;
  - interpretarea si coordonarea liniilor directe referitoare la contabilitate;
  - reconcilierea conturilor intra-grup;
  - furnizarea de date pentru alocarea corecta a volumului si capacitatii;
  - asistenta pentru intocmirea bugetului si a previziunilor bugetare ;
  - asistenta privind activitatile de planificare pe termen lung si termen scurt;
  - asistenta pentru intocmirea justificarilor financiare pentru proiectele de investitii;
  - colectarea, analiza si transmiterea informatiilor comparative referitoare la costuri catre societate ca parte a programelor de management al costurilor.
- e) expertiza pentru asigurare:
- coordonarea si aranjarea asigurarii pentru daune ale proprietatii, riscul de intrerupere a activitatii;
  - aranjarea si coordonarea riscului de raspundere generala, raspundere publica;
  - consultanta generala, aranjarea si conexiuni cu alte riscuri legate de activitate si de personal respectiv transport, despagubiri, etc;
  - asistenta acordata societatii cu privire la administrarea primelor si cererilor de despagubire.
- f) coordonarea pensiilor

- consultanta cu privire la coordonarea planurilor de beneficii si finantarea acestora
- Servicii de arhitectura si de intretinere a cladirii
- coordonarea activitatii imobiliare a societatii

**-Asistenta pentru Resurse Umane:**

- a) dezvoltarea si coordonarea politicilor de personal pentru societate; asistenta si consultanta in acest sens;
- b) coordonarea planificarii carierelor personalului, consultanta si coordonare cu privire la angajarea de personal nou;
- c) asistenta si consultanta cu privire la fisele de post, politicile de remunerare si promovare; coordonarea cu societatile de consultanta externe cu privire la alocarea datelor referitoare la pachetele de remunerare;
- d) coordonare si consultanta cu privire la modificarile legate de beneficiile legale;
- e) crearea si actualizarea functiilor critice in cadrul grupului;
- f) organizarea, coordonarea si implementarea programelor de formare profesionala si a seminariilor;
- g) asistenta, coordonare si implementare a programelor de Management al Calitatii Integral incluzand constientizarea instruirea si imbunatatirea personalului si a programelor.

**-Servicii de marketing, vanzari si achizitii:**

- a) activitati legate de nume, marci, logo, marca societatii si activitati promotionale;
- b) produse de marketing, asistenta si instrumente;
- c) codificarea articolelor /grupelor de articole noi;
- d) crearea unei baze de date centrale cu articole impreuna cu grupul;
- e) asistenta pentru intretinerea dosarului local cu privire la administrarea dosarului si calcule comerciale;
- f) asistenta si coordonare pentru achizitii;
- g) asistenta si linii directe pentru asigurarea calitatii;
- h) lipsa
- i) dezvoltare tehnologica si asistenta , produse noi;

**-Servicii tehnologice:**

- asistenta si linii directe pentru asigurarea calitatii;
- dezvoltare tehnologica si asistenta, produse noi ;

**B . Servicii TIC, care vor include, dar nu se vor limita la:**

- Prelucrarea centralizata a datelor, retele, linii de date inchiriate de retea,asistenta pentru automatizare și dezvoltare:
- a) achizitia, modificarea, personalizarea si intretinerea software-ului si hardware-ului grupului in beneficiul grupului;
- b) dezvoltarea asistentei pentru prelucrarea datelor;
- c) stabilirea nevoilor companiilor din cadrul grupului cu efortul de maximizare a compatibilitatii;
- d) intregul personal utilizat de .X. cu privire la activitatea sus-mentionata;
- e) infrastructura TIC (linii de date, routere, etc): crearea, dezvoltarea si implementarea precum si operarea sistemului/ sistemelor internationale (de baze de date) precum si sistemului/ sistemelor de transmitere a datelor

in cadrul Societatii;

f) crearea sistemului/sistemelor de repartizare a timpului pe computere centrale externe in beneficiul societatii;

g) alte servicii achizitionate extern, de ex: onorarii de consultanta, etc.

C. Servicii DCT furnizate de depozitul central din .X. Olanda, care vor include dar nu se vor limita la:

a) prestarea de servicii de depozitare/gestiune si distributie pentru societate si alte companii din grupul .X.;

b) responsabilitate cu privire la fluxurile de produse intrate si iesite;

c) gestiunea fluxurilor de produse intrate, depozitare, sortare, ambalare si angajarea transportului de bunuri;

d) furnizarea de servicii cu valoare adaugata (SVA)/Logistica cu valoare adaugata (LVA).

La art.3 din contract este prevăzut faptul ca orice costuri asociate cu prestarea de servicii pentru actionari sau servicii de administrare care nu aduc un beneficiu economic societatii (.X. SRL) sunt excluse.

**Acelasi tip de contract, avand obiect identic cu cel mentionat anterior, a fost incheiat si intre SC .X. SRL și .X. Cz .X. s.r.o., în data de 11.01.2010.**

Din facturile emise de .X. Nederland si .X. Cz .X. s.r.o și din documentele atasate acestora **nu rezulta date care sa probeze ca serviciile facturate au fost prestate in fapt**, documentele justificative constând în situatii prin care se prezinta modul de distribuire a costurilor pentru societatile din grup, putându-se indentifica din acestea cuantumul sumelor atribuite societății.

Exemplificare:

1.f actura .X. din 24.01.2014 emisa de .X. Nederland B.V. in valoare de .X. lei echivalentul a .X. euro avand inscrisa explicatia „Central services” (contribution fee, other group services, group ICT services). Pentru justificarea acestor servicii a fost prezentata o situatie cu alocarea costurilor pentru .X. Romania, nerezultand in niciun fel prestarea efectiva a acestor servicii.

2. factura .X. din 18.03.2013 emisa de .X. Cz .X. s.r.o in valoare de .X. lei echivalent a .X. euro avand explicatia: „ charge for services of quality and purchasing”.

Pentru justificarea acestor servicii a fost prezentat un tabel cu titlul: „Facturare Servicii pentru achizitii și calitate\_2013” in care se prezinta alocarea costurilor pentru .X. Romania, nerezultand in nici un fel prestarea efectiva a acestor servicii.

Întrucat din analiza documentelor justificative nu a rezultat necesitatea achizitiei serviciilor si prestarea in fapt a acestora, organele de inspectie fiscala au solicitat explicații scrise si documente justificative aferente care să justifice necesitatea și prestarea în fapt a serviciilor, precum și să se precizeze care sunt atributiile Directorului National al .X. SRL.

Prin răspunsul reprezentantului societății s-a precizat următoarele:

„2. Situatia detaliata a serviciilor prestate de catre .X. Nederland B.V. si .X. CZ .X. sro, precum si justificarea acestora se regasesc in Anexa 1 la Nota Explicativa

### 3. Serviciile mentionate in cadrul punctului 3 din Nota explicativa si anume:

- Transport de marfa
- Publicitate
- Asistenta contabila
- Asistenta juridica
- Resurse umane si salarizare
- si altele prestate de catre furnizori de pe piata interna sunt diferite comparativ cu serviciile prestate de catre persoanele afiliate (.X. Nederland BV, respectiv .X. CZ .X. sro).

Astfel, organele de inspectie fiscala au exemplificat si comparat fiecare tip de serviciu prestat.

#### a) Transport de marfa

Atat .X. Nederland BV, cat si .X. CZ .X. sro factureaza transport de marfa doar in cazuri exceptionale (exemplu: cand un client solicita urgent anumite marfuri care nu exista in stoc in Romania si acestea trebuie comandate si livrate prin intermediul depozitelor centrale). Transportul se efectueaza de cele mai multe ori prin intermediul firmelor de curierat, costurile fiind refacturate la aceeasi valoare. Principalii furnizori de transport de pe piata interna sunt .X. S.R.L., .X. S.R.L. si .X. S.R.L.. Tipurile de transport efectuat sunt:

- de la depozitul central din .X. catre depozitul din .X.
- de la depozitul central din .X. catre magazinele din Romania
- de la depozitul central din .X. catre clientii .X. S.R.L.
- de la depozitul din .X. catre clientii .X. S.R.L.
- de la depozitul din .X. catre magazinele din Romania

Pentru perioada analizata, respectiv 01.01.2010 – 30.06.2015 valoarea transportului de marfuri este de .X. lei, din care .X. lei reprezinta valoarea transportului efectuat de catre companiile afiliate.

An	Transport total	Transport afiliati
2010	.X.	X
2011	.X.	X
2012	.X.	X
2013	.X.	X
2014	.X.	X
2015	.X.	X
Total	.X.	X

In cursul anului 2011, an in care se inregistreaza cea mai mare valoare a transportului prestat de catre companiile afiliate, acesta include transportul marfurilor pentru deschiderea de magazine in Romania.

#### b) Publicitate

Conform contractelor de prestari servicii dintre .X. S.R.L. si companiile afiliate, serviciile de marketing si publicitate prestate includ, dar nu se limiteaza la:

- Activitati legate de nume, marci, logo, marca societatii si activitati promotionale
- Produse de marketing, asistenta si instrumente, Codificarea articolelor/grupelor de articole noi

- Crearea unei baze de date centrale cu articole impreuna cu grupul
  - Departamentul de marketing la nivel de Grup este responsabil cu plasarea marfurilor pe piata, stabilirea preturilor, web shop, emiterea de pliante si brosure, cataloguri etc.
  - La nivel de grup, departamentul de marketing asigura partajarea celei mai bune practici pentru promotii, activitati de marketing si categorii specifice de marfuri vandute in Europa Centrala si de Est
- Furnizorii de pe piata interna furnizeaza servicii de marketing si publicitate care includ, dar nu se limiteaza la urmatoarele activitati:
- Participarea la targuri, expozitii si evenimente
  - Materiale promotionale, produse inscriptionate cu logo .X.
  - Carti de vizita, reviste promotionale, etichete
  - Diverse promotii efectuate in cursul anului (exemplu campanie de Craciun, Paste, deschidere magazine etc)
  - Indexuri organe de asamblare
  - Baza de date clienti, servicii sms etc
  - Reclama – banner, colante autoturisme, spot publicitar, campanii radio, campanii internet

#### c) Asistenta contabila

Conform contractelor de prestari servicii dintre .X. S.R.L. si companiile afiliate, serviciile prestate din aria financiara cuprind, dar nu se limiteaza la:

- Servicii financiar-contabile – prelucrarea documentelor contabile, inregistrarea documentelor contabile cu ajutorul softurilor specializate, efectuarea platilor, reconcilierea conturilor etc
- Servicii de raportare financiara – intocmirea raportarilor lunare catre management, asistenta pentru intocmirea bugetului si previziunilor bugetare etc
- Servicii fiscale– intocmirea declaratiilor fiscale, calculul impozitului pe profit, intocmirea situatiilor financiare etc
- Servicii de coordonare a sistemelor financiare - coordonare si intretinere a relatiilor bancare intra-grup, consultanta oferita societatii cu privire la contractele la termen referitoare la cumpararea si vanzarea de valute etc

Conform contractului de prestari servicii dintre .X. S.R.L. si .X. , serviciile prestate cuprind, dar nu se limiteza la:

- Asistenta de specialitate in probleme de Contabilitate
- Asistenta privind intocmirea declaratiilor, registrelor si situatiilor financiare

#### d) Asistenta juridica

Conform contractelor de prestari servicii dintre .X. S.R.L. si companiile afiliate, serviciile juridice cuprind, dar nu se limiteza la:

- Coordonarea intregii activitati juridice si a departamentelor juridice locale
  - Implementarea politicilor de grup privind conformitatea
  - Suport in contractele de management, contracte comerciale, contracte de munca
- Conform contractului de prestari servicii dintre .X. S.R.L. si .X. si Asociatii, serviciile prestate cuprind, dar nu se limiteza la:



- Asistenta de specialitate in domeniul comercial
- Asistenta privind intocmirea diverselor notificari catre clienti
- Reprezentarea societatii in litigiile cu tertii
- Reprezentarea societatii in cadrul institutiilor juridice

a) Resurse umane si salarizare

Conform contractelor de prestari servicii dintre .X. S.R.L. si companiile afiliate, asistenta pentru resurse umane cuprind, dar nu se limiteza la:

- Activitatea Managerului de Resurse Umane pentru tarile din Europa Centrala si de Est
- Coordonarea, alinierea si implementarea politicilor de Grup in toate tarile din Europa Centrala si de Est
- Coordonarea planificarii carierelor personalului, consultanta si coordonare cu privire la angajarea de personal nou
- Asistenta si consultanta cu privire la fisele de post, politicile de remunerare si promovare; coordonarea cu societatile de consultanta externe cu privire la alocarea datelor referitoare la pachetele de remunerare
- Coordonare si consultanta cu privire la modificarile legate de beneficiile legale
- Organizarea, coordonarea si implementarea programelor de formare profesionala si a seminarelor
- Asistenta, coordonare si implementare a programelor de Management al Calitatii Integral incluzand constientizarea, instruirea si imbunatatirea personalului si a programelor

**Conform contractului de prestari servicii dintre .X. S.R.L. si .X. S.R.L., serviciile prestate cuprind, dar nu se limiteza la:**

Completarea si transmiterea Registrului Electronic de Evidenta a Salariatilor

- Intocmirea statelor pentru plata salariilor
- Stabilirea impozitelor si contributiilor sociale
- Intocmirea declaratiilor referitoare la salarizare

Din cele prezentate organele de inspectie fiscala au concluzionat ca serviciile achizitionate de la furnizori de pe piata interna nu se suprapun/dubleaza cu cele primite de la societatile din Grup. In cele mai multe cazuri, serviciile contractate de la furnizori interni sunt cu caracter ocazional, pentru anumite proiecte si specifice/punctuale, in timp ce societatile din Grup presteaza serviciile in mod continuu, existand resurse considerabile umane (echipe de angajati) si materiale (depozite, birouri etc) angajate de .X. Nederland B.V. si .X. CZ .X. sro pentru prestarea serviciilor catre .X. S.R.L.

4 Principalele atributii ale Directorului National al S.C. .X. S.R.L. sunt urmatoarele:

- Stabileste obiectivele de dezvoltare ale firmei, in concordanta cu strategia elaborata de consiliul de administratie
- Participa la elaborarea bugetului si la rectificari acestuia
- Identifica oportunitatile de afaceri
- Reprezinta firma in relatiile protocolare cu furnizorii, clientii si alte organisme/organizatii cu impact real/potential asupra rezultatelor firmei

- Aproba procedurile de interes general ale firmei (aprovizionare, vanzare, distributie etc)
- Asigura reseaua de relatii necesara dezvoltarii activitatii firmei

**Din explicatiile furnizate, cat si din documentele prezentate, cu privire la serviciile de management, administrare, control, consultanta si alte servicii similare intra-grup achizitionate de la .X. Nederland B.V. si .X. Cz s.r.o., au rezultat urmatoarele:**

- nu au putut fi identificate serviciile efectiv prestate, contribuabilul prezentand doar date cu caracter general al tipurilor de servicii facturate, cum ar fi „servicii de grup”, „taxe si contributii”, „alte servicii de grup”
- o parte din tipurile de servicii prezentate cu caracter general achizitionate de la societatile afiliate sunt achizitionate in aceeasi perioada si de la furnizori interni, neputandu-se face distinctie intre tipurile de servicii ale afiliatilor si cele de pe piata interna;

De ex: -pentru serviciile de asistenta juridica in domeniul comercial societatile afiliate factureaza asistenta juridica, servicii care se regasesc si facturate de catre Biroul de avocatura .X. si Asociatii din Romania.

- referitor la serviciile de asistenta contabila facturate de societatile afiliate s-a constatat ca sunt incluse servicii referitoare la intocmirea declaratiilor fiscale, a situatiilor financiare , aceleasi tipuri de servicii fiind facturate și de catre expertul contabil .X. .

- costurile cu aceste servicii nu se reflecta in veniturile impozabile ale societatii, aceasta inregistrand in toată perioada supusa inspectiei fiscale pierderi;

- conform prevederilor legale in vigoare costurile de administrare, management, control, consultanta sau funcții similare sunt suportate de societatea-mama, neputand fi ceruta o remuneratie pentru aceste activități persoanelor afiliate ;

-parte din serviciile de administrare si management facturate de catre societatile afiliate intra in atribuțiile Directorului National al SC .X. SRL, asa cum sunt detaliate in raspunsul la nota explicativa

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la extragerea din fisele de cont ale celor doi furnizori a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta si alte cheltuieli similare, tratandu-le ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, cuantumul acestora fiind:

- pentru anul 2010: .X. lei
- pentru anul 2011: .X. lei
- pentru anul 2012: .X. lei
- pentru anul 2013: .X. lei
- pentru anul 2014: .X. lei
- pentru anul 2015: .X. lei

S-a constatat că sunt incidente prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare și pct.41 din HG.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**2. S-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X. din 27.10.2014 emisă de .X. Nederland pentru suma de .X. lei echivalentul a .X. euro reprezentând refacturare servicii.** Pentru justificarea acestora a fost prezentată factura emisă de .X. (.X.) către .X. Group în suma totală de .X. euro cu explicații de genul : „PSS sessies” și „Coaching sessies” și o anexă cu distribuirea costurilor pe componentele grupului precum și o listă cu angajații .X. SRL care ar fi fost participanți la sesiunile de instruire, fără alte documente justificative.

Intrucât nu a fost justificată prestarea de servicii și aceste servicii facturate nu se reflectă în obținerea de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a profitului impozabil aferent anului 2014 cu suma de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**3. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale SC .X. SRL a derulat tranzacții cu societăți afiliate.** Pentru justificarea preturilor practicate între societățile din grup s-a solicitat prezentarea dosarului preturilor de transfer.

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra documentelor prezentate a rezultat că informațiile prezentate de societate pentru argumentarea metodelor de stabilire a preturilor de transfer practicate între societățile din grup respectiv metoda .X. (pentru servicii) și metoda comparării preturilor (pentru bunuri), sunt insuficiente, nefundamentate, fiind necesară reconsiderarea acestora pentru perioada 2010 – 2015, în baza prevederilor art.11 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Metoda de examinare a tranzacțiilor cu societăți afiliate a fost aleasă în mod necorespunzător, aceasta fiind nerelevantă pentru activitatea desfășurată de societatea verificată, respectiv .X. SRL.

În documentația înaintată nu se prezintă, nu se face o analiză economică în termeni de comparabilitate, nu se fac referiri la criteriile de comparabilitate avute în vedere pentru stabilirea preturilor: produse similare, cantități comparabile sau condiții de livrare și decontare care să justifice metoda de comparare a preturilor aleasă de societate pentru preturile practicate în tranzacțiile între .X. SRL și .X. Nederland B.V și între .X. SRL și .X. Cz s.r.o.

În cuprinsul dosarului preturilor de transfer, se face o prezentare a relațiilor între companii, a tranzacțiilor intra-grup care au făcut obiectivul dosarului, a produselor comercializate de .X. SRL, a datelor financiare consolidate ale grupului, a direcțiilor pe care se bazează strategiile de afaceri, toate reprezentând o expunere pur teoretică care nu cuprinde informații cu privire la tranzacțiile comparabile interne sau externe care ar fi trebuit prezentate pentru justificarea metodei alese. De asemenea, contribuabilul nu prezintă modul în care s-a desfășurat căutarea elementelor comparabile, iar expunerea prezentată nu

cuprinde date legate de tranzactiile intre parteneri independenti, necontrolate, la care s-au raportat preturile practicate. In lipsa unor explicatii detaliate cu privire la preturile practicate, informatiile furnizate sunt incomplete.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea valorii de piata a preturilor practicate utilizand în determinarea preturilor de transfer indicatorul rata rentabilitatii vanzarilor (RRV), adecvat activitatii de distributie, din aplicarea acestuia rezultand ca indicatorii .X. SRL sunt in afara intervalului inter-cuartilar.

In baza prevederilor art.60 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, a fost folosita baza de date .X. (<http://.X.bvdinfo.com>), o baza de date independenta de societati comerciale la nivel global produsa de .X. . Versiunea software .X. utilizata pentru aceasta analiza a fost 129.

A fost identificat un esantion de entitati comparabile relevant pentru analiza, criteriile de selectie si s-a efectuat analiza.

Intrucat valoarea indicatorului RRV pentru .X. SRL se situeaza in afara intervalului de comparare, organele de inspectie fiscala au procedat la alinierea indicatorului ratei rentabilitatii vanzarii la nivelul medianei pentru fiecare an in parte pentru reflectarea corecta a pretului de piata a tranzactiilor derulate cu afiliatii, prin ajustarea valorii cheltuielilor din exploatare in sensul diminuarii acestora, utilizand formula:  $RRV = \frac{\text{Rezultat din exploatare}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100$  Cheltuieli din exploatare = Venituri din exploatare - RRV \* Cifra de afaceri

Au rezultat urmatoarele (sumele reprezentând diferențe de cheltuieli):

2010	2011	2012	2013	2014
.X. lei	.X. lei	.X. lei	.X. lei	.X. lei

Totodata, a fost calculat rezultatul fiscal pentru fiecare an tinandu-se cont de rezultatul financiar, cheltuielile nedeductibile ale .X. SRL recalculat, ca urmare a modificarii quantumului cheltuielilor din exploatare, de veniturile neimpozabile si de pierderile fiscale prescrise.

Ajustarea cheltuielilor la valoarea medianei pentru a reflecta valoarea de piata a tranzactiilor derulate de .X. SRL cu societatile afiliate s-a efectuat in conformitate cu art.11 alin.(1), art.19 alin.(5) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și ale pct.22 și 24 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare ajustarilor efectuate asupra cheltuielilor de exploatare aferent fiecarui an fiscal a fost influențat rezultatul din exploatare al .X. SRL fiind diminuate cheltuielile nedeductibile ale agentului economic proportional cu ajustarea cheltuielilor din exploatare.

S-a procedat astfel intrucat cheltuielile nedeductibile fiscal inscrise de .X. SRL in declarația 101 au fost incluse initial in totalul cheltuielilor din exploatare.

Rezultatul astfel obtinut a fost influentat cu valoarea cheltuielilor nedeductibile detaliate la punctele 1 si 2 din acest capitol, cat si cu veniturile

neimpozabile inregistrate de operatorul economic si cu pierderile de recuperat din

Au rezultat urmatoarele:

- la 31.12.2014 pierderea de recuperat in perioada fiscala urmatoare inregistrata de .X. SRL :.X. lei
- diminuare pierdere fiscala de catre organele de inspectie fiscala:.X. lei
- profit impozabil aferent anului 2014: .X. lei
- impozit pe profit 2014: .X. lei
- majorari de intarziere aferente: .X. lei
- penalitati de intarziere aferente: .X. lei

Intrucat inspectia fiscala a cuprins impozitul pe profit pana la data de 30.06.2015, organele de inspectie fiscala au stabilit ca ramane in sarcina .X. SRL sa ajusteze cheltuielile din exploatare astfel incat tranzactiile derulate cu afiliatii sa reflecte pretul de piata asa cum a fost prezentat in capitolul "Dosarul preturilor de transfer" si sa includa in categoria cheltuielilor nedeductibile suma de .X. lei aferenta facturilor de consultanta, management si alte similare.

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Perioada verificată: 01.01.2010 – 31.08.2015.

**1. Din verificarea documentelor prezentate organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. SRL a achizitionat diverse servicii de management, consultanta si alte servicii similare reprezentand alocari de costuri ale grupului facturate de .X. Nederland BV si .X. CZ .X. sro. in baza facturilor emise de furnizori, pentru care a aplicat taxare inversa.**

Pentru justificarea acestor prestari societatea a prezentat o serie de documente si informatii, astfel:

- Contracte cadru de prestari servicii, respectiv contractul de prestari servicii fn/11.01.2010 incheiat intre .X. SRL si .X. Nederland BV avand ca obiect prestarea serviciilor de grup catre societate (.X. SRL) si contractul de prestari servicii fn din data de 11.01.2010 incheiat intre .X. SRL si .X. Cz .X. s.r.o. avand obiect identic cu cel anterior.

Intrucat intre .X. SRL si furnizorii intracomunitari de servicii mentionati (.X. Nederland BV si .X. Cz .X. s.r.o.) exista relatii de afiliere, tranzactiile derulate intre acestia au fost prezentate in detaliu la capitolul impozit pe profit - Dosarul preturilor de transfer

Din facturile emise de .X. Nederland si .X. Cz .X. s.r.o și din documentele atasate acestora ca si justificari, nu rezulta date care sa probeze ca serviciile facturate au fost prestate in fapt. Documentele justificative, sunt in fapt situatii prin care se prezinta modul de distribuire a costurilor pentru societatile din grup, putandu-se indentifica din acestea doar cuantumul sumelor atribuite .X. SRL

-Exemplificare:

a). factura .X. din 24.01.2014 emisa de .X. Nederland B.V. in valoare de .X. lei echivalentul a .X. euro avand inscrisa explicatia „Central services” (contribution fee, other group services, group ICT services). Pentru justificarea acestor servicii a

fost prezentata o situatie cu alocarea costurilor pentru .X. Romania, nerezultand in nici un fel prestarea efectiva a acestor servicii.

b). factura .X. din 18.03.2013 emisa de .X. Cz. .X. s.r.o in valoare de .X. lei echivalent a .X. euro avand explicatia „charge for services of quality and purchasing”.

Pentru justificarea acestor servicii a fost prezentat un tabel cu titlul „Facturare Servicii pentru achizitii și calitate-2013” in care se prezinta alocarea costurilor pentru .X. Romania, nerezultand in nici un fel prestarea efectiva a acestor servicii.

Intrucat din analiza documentelor justificative nu a rezultat necesitatea achizitiei serviciilor si prestarea in fapt a acestora, organele de inspectie fiscala au cerut explicatii scrise si documente justificative aferente, prin Nota explicativa inregistrata la .X. SRL sub nr.X/27.04.2016, astfel:

*„2. Din analiza contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” pentru perioada 01.01.2010-30.06.2015 s-a constatat ca .X. SRL inregistreaza in analitice distincte cheltuieli achizitionate de la societatile afiliate reprezentand diverse servicii, cum ar fi : servicii de logistica, IT, consultanta, marketing, management etc. fara a putea fi identificate distinct fiecare tip de serviciu. Prezentati o situatie detaliata pentru perioada verificata a serviciilor de administrare, management, control, consultanta sau functii similare achizitionate de la .X. Nederland BV si .X. CZ .X. sro si documentele justificative aferente în conformitate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 dat in aplicarea art.21 alin. (4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.*

*3. Din analiza documentelor justificative puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-a constatat ca .X. SRL efectueaza achizitii de servicii de transport marfa, publicitate, asistenta contabila, asistenta juridica, resurse umane si salarizare etc. de la furnizori de pe piata interna. Solicitam sa justificati necesitatea efectuării achizitiilor acelorasi tipuri de servicii si de la .X. Nederland BV si .X. CZ .X. sro, prestarea in fapt a acestora si modul in care acestea sunt reflectate in veniturile inregistrate de catre .X. SRL.”*

In raspunsul dat la intrebarile din nota explicativa in data de 04.05.2016, prin adresa nr.431, reprezentatul legal al societatii face urmatoarele precizari:

*“2 Situatiia detaliata a serviciilor prestate de catre .X. Nederland B.V. si .X. CZ .X. sro, precum si justificarea acestora se regasesc in Anexa 1 la Nota Explicativa (...)*

*4 Principalele atributii ale Directorului National al S.C. .X. S.R.L. sunt urmatoarele:*

- Stabileste obiectivele de dezvoltare ale firmei, in concordanta cu strategia elaborata de consiliul de administratie*
- Participa la elaborarea bugetului si la rectificarile acestuia*
- Identifica oportunitatile de afaceri*
- Reprezinta firma in relatiile protocolare cu furnizorii, clientii si alte organisme/organizatii cu impact real/potential asupra rezultatelor firmei*

- Aproba procedurile de interes general ale firmei (aprovizionare, vanzare, distributie etc)

- Asigura reseaua de relatii necesara dezvoltarii activitatii firmei ,

Din explicatiile furnizate la solicitarile echipei de inspectie fiscala cat si din documentele prezentate, cu privire la serviciile de management, administrare, control, consultanta si alte servicii similare intra-grup achizitionate de la .X. Nederland B.V. si .X. Cz s.r.o., au rezultat urmatoarele:

- din documentele prezentate si explicatiile furnizate nu au putut fi identificate serviciile efectiv prestate, contribuabilul prezentand doar date cu caracter general al tipurilor de servicii facturate , cum ar fi : „servicii de grup”, „taxe si contributii”, „alte servicii de grup”

- in sustinerea prestarii efective a serviciilor nu au fost prezentate documente justificative care sa demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate

- o parte din tipurile de servicii prezentate cu caracter general achizitionate de la societatile afiliate sunt achizitionate in aceeași perioada si de la furnizori interni , neputandu-se face distinctie intre tipurile de servicii ale afiliatilor si cele de pe piata interna;

De ex:\* pentru serviciile de asistenta juridica in domeniul comercial societatile afiliate factureaza asistenta juridica, servicii care se regasesc si facturate de catre Biroul de avocatura .X. si Asociatii din Romania.

\* referitor la serviciile de asistenta contabila facturate de societatile afiliate s-a constatat ca sunt incluse servicii referitoare la intocmirea declaratiilor fiscale, a situatiilor financiare , aceleasi tipuri de servicii fiind facturate si de catre expertul contabil .X. .

- costurile cu aceste servicii nu se reflecta in veniturile impozabile ale societatii, aceasta inregistrand in toată perioada supusa inspectiei fiscale pierderi, asa cum a fost prezentat la capitolul „Constatari- Impozit pe profit” iar in raspunsul la nota explicativa reprezentantii societatii nu au formulat nici un raspuns referitor la acest aspect;

- conform prevederilor legale in vigoare costurile de administrare, management, control, consultanta sau functii similare sunt suportate de societatea-mama, neputand fi ceruta o remuneratie pentru aceste activități persoanelor afiliate ;

-parte din serviciile de administrare si management facturate de catre societatile afiliate intra in atribuțiile Directorului National al SC .X. SRL, asa cum sunt detaliate in raspunsul la nota explicativa

- serviciile nu se justifica societatea nefacand dovada utilizarii acestora in scopul operatiunilor taxabile;”

Pentru serviciile mentionate, inscise in facturi, societatea a beneficiat de deducerea taxei pe valoarea adaugata in baza prevederilor art 133 (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede ca locul prestarii este la beneficiar. Obligatia platii taxei, conform art.150(2) din Codul fiscal ii revine beneficiarului care potrivit art.157(2) din acelasi act normativ, inscrie taxa datorata în decontul de TVA atat ca taxa colectata cat si deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art 145 –147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

In conditiile in care SC .X. SRL nu are drept de deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile achizitionate de la furnizorii intracomunitari, acestea nefiind destinate realizarii de operatiuni impozabile, concomitent își pierde dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta, nemaifiind indeplinite conditiile de deductibilitate stipulate de art.145 alin din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare.

Prin urmare societatea nu are drept de deducere a TVA in suma totala de .X. lei, aferenta facturilor primite de la furnizorii intracomunitari.

## **2. Societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr..X. din 27.10.2014 emisa de .X. Nederland pentru suma de .X. lei echivalentul a .X. euro reprezentand refacturare servicii .**

TVA aferenta acestei facturi este in suma de .X. lei. Pentru justificarea acestora a fost prezentata factura emisa de .X. (.X.) catre .X. Group in suma totala de .X. euro cu explicatii de genul „PSS sessies” si „Coaching sessies” si o anexa cu distribuirea costurilor pe componentele grupului, precum si o lista cu angajatii .X. SRL care ar fi fost participanti la sesiunile de instruire, fara alte documente justificative.

Pentru serviciile inscrise in factura mentionata, societatea a beneficiat de deducerea taxei pe valoarea adaugata in baza prevederilor art.133 (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, unde se prevede ca locul prestarii este la beneficiar. Obligatia platii taxei, conform art.150(2) din Codul fiscal ii revine beneficiarului care potrivit art.157(2) din acelasi act normativ, inscrie taxa datorata în decontul de TVA atat ca taxa colectata cat si deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art 145 –147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

In conditiile in care .X. SRL nu are drept de deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile achizitionate de la furnizorul intracomunitar, acestea nefiind destinate realizarii de operatiuni impozabile, concomitent își pierde dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta, nemaifiind indeplinite conditiile de deductibilitate stipulate de art.145 alin din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a TVA in suma de .X. lei, aferenta acestei facturi conform prevederilor art.145 alin.(2), art.150 alin.(2) și art.157 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare

Intrucat in perioada supusa inspectiei fiscale societatea inregistreaza TVA de plata, TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere in suma de .X. lei, organele de inspectie fiscală au calculat accesorii in valoare totala de .X. lei, respectiv majorari/dobanzi de intarziere in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei .

Prin Dispoziția de măsuri nr..X./14.06.2016 s-a dispus măsura rectificării declarației 101 privind impozitul pe profit pe anul 2015 în sensul includerii în



categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a sumei de .X. lei aferentă facturilor de consultanță, management și alte servicii similare.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

**1. Referitor la argumentul contestatarii conform căruia nu au fost respectate prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și f) din OG nr,92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:**

„(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

*e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept;”,* Organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele:

Decizia de impunere contestată a fost încheiată cu respectarea condițiilor de validitate prevăzute de art.43 alin.(2) lit.a) – j) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în cuprinsul acestuia fiind invocate, atât temeiurile de drept, cât și motivele de fapt, precum și celelalte elemente cerute de articolul de lege invocat.

Mai mult, prin raportul de inspecție fiscală care stă la baza emiterii deciziei de impunere organele de inspecție fiscală au descris, atât starea de fapt fiscală, cât și motivele și temeiurile de drept care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale, iar raportul de inspecție fiscală reprezintă anexă a deciziei de impunere.

Cât privește susținerea contestatarii privind invocarea eronată a pct.41 din Normele metodologice de aplicare ale art.11 din Codul Fiscal organul de soluționare a contestației nu poate reține acest argument întrucât potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au menționat că pct.41 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal sunt date în aplicarea art.11 din Codul fiscal ci, că nu se acordă deductibilitatea cheltuielilor în temeiul art.11 și art.21 din Codul fiscal și pct.41 și pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Așadar se reține că decizia de impunere contestată nu a fost emisă cu încălcarea art.43 din Codul de procedură fiscală, cum eronat susține contestatoarea.

**2. Referitor la perioada de suspendare a inspecției fiscale, societatea susține că aceasta a fost prelungită în mod nelegal între data de 21 martie 2016 și 28 martie 2016.**

În acest sens societatea arată că, prin adresa nr.X din data de 16 decembrie

2015 a solicitat prelungirea termenului de suspendare a inspecției fiscale până la data de 21 martie 2016, solicitare ce a fost aprobată de către organul fiscal prin adresa nr..X./18.12.2015 și deși suspendarea a fost prelungită până la data de 21 martie 2016 și inspecția fiscală se impunea să fie reluată la această dată, autoritatea fiscală a dispus reluarea inspecției fiscale abia la data de 28 martie 2016.

La art.2 lit.h) din OPANAF nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale se prevede:

*“Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:*

*h) pentru solicitarea elaborării și prezentării dosarului prețurilor de transfer sau a dosarului tranzacției, după caz;”*

Iar la art.5 lit.h) din același act normativ se prevede:

*“Reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat suspendarea, în următoarele condiții:*

*h) pentru art.2 lit.h), după data stabilită pentru prezentarea dosarului prețurilor de transfer sau a dosarului tranzacției, după caz;”*

În raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, la pct.9 „Perioade de suspendare” este menționat „De la data de 21.10.2015 la data de 28.03.2016. Nr. comunicare suspendare .X.-21.10.2015”.

Societatea susține că suspendarea inspecției fiscale a avut loc până la data de 21.03.2016 și a fost reluată la data de 28.03.2016, aspect ce nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că prin adresa nr..X./21.10.2015 organele de inspecție fiscală precizează că „începând cu data de 21.10.2015 a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale aflată în derulare”, iar prin adresa nr..X./28.03.2016 organele de inspecție fiscală precizează „Vă comunicăm că, odată cu încetarea condiției care a generat suspendarea, **inspecția fiscală va fi reluată începând cu data de 28-03-2016**”.

**3. Cu privire la invocarea nulității actelor administrativ fiscale atrasă de nerespectarea art.104 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare**, contestatara susține că nu au fost respectate prevederile legale cu privire la durata inspecției fiscale de 3 luni prevăzută de art.104 alin.(1) și (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“ (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni;*

*[...]*

*(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2)”*.

Față de cele de mai sus, se reține că în cazul contribuabililor mijlocii, durata inspecției nu poate fi mai mare de 3 luni, iar perioadele în care inspecția fiscală a fost suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Se reține că inspecția fiscală a început la data de 02.10.2015 conform numărului de înregistrare înscris în Registrul Unic de Control RUC la poziția X/02.10.2015, iar pe perioada 21.10.2015 – 28.03.2016 a fost suspendată inspecția fiscală.

Astfel, inspecția fiscală s-a derulat în perioada 02.10.2015 - 20.10.2015 și 29.03.2016 – 03.06.2016, respectiv a durat 85 zile (18 zile + 67 zile) ceea ce înseamnă mai puțin de 3 luni de zile, termenul prevăzut de lege.

Totodată, legiuitorul a prevăzut la art.105 alin.(2) din același act normativ că inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale, contestatara neinvocând faptul că organele de inspecție fiscală nu au utilizat eficient timpul destinat inspecției fiscale.

Într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.X/2008, Curtea de Apel .X. reține faptul că *„în ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...]”*, dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prevăzut de legiuitor, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr..X. /30.04.2014, pronunțată în Dosar nr..X./2012, rămasă definitivă, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

Astfel, nu poate fi reținut argumentul contestatarii potrivit căruia termenul de 3 luni privind durata inspecției fiscale nu a fost respectat în condițiile în care legea a prevăzut că perioadele de suspendare a inspecției fiscale nu se iau în calculul duratei inspecției fiscale.

Referitor la argumentul conform căruia această „sanțiune” a fost în mod expres reglementată de noul Cod de procedură fiscală care, la art.126 alin.(2), prevede că *„în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere [...]”* nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”* Noul Cod de procedură fiscală nu se poate aplica retroactiv.

Astfel întrucât inspecția fiscală a început sub imperiul vechii legi nu pot fi aplicabile reglementările din Noul Cod de procedură fiscală, având în vedere că potrivit principiului de drept privind neretroactivitatea legii în timp, Legea nr.207/2015 nu poate fi aplicată retroactiv.

De asemenea, la art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”, astfel că nu sunt incidente cazului în speță.

**4. În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la nerespectarea prevederilor art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:**

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

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

***(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:***

***a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;***

*b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*

*c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”.*

Potrivit textului legal, regula generală este aceea că, în cazul contribuabililor mijlocii, inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali. Pe cale de excepție, în cazul extinderii perioadei de control la 5 ani fiscali, organul fiscal are obligația motivării măsurii de extindere prin încadrarea măsurii în situațiile limitativ prevăzute de art.98 lit. a - c din Codul de Procedură Fiscală.

Din informațiile cuprinse în avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./02.10.2015, dar și cele din raportul de inspecție fiscală, s-a dispus efectuarea unei inspecții parțiale având ca obiect impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, perioada avizată și verificată fiind:

1 ianuarie 2010 - 30 iunie 2015 pentru impozitul pe profit;

1 ianuarie 2010 - 31 august 2015 pentru TVA.

Prin adresa nr..X./11.08.2016 organele de inspecție fiscală precizează că .X. SRL a făcut obiectul unui control inopinat materializat in Procesul verbal nr..X./01.10.2015, efectuat ca urmare a solicitarii DGRFP .X. -Preturi de Transfer prin adresa nr..X./13.05.2015, inregistrata la AJFP .X. sub nr..X./19.05.2015. Acesta a avut drept obiectiv efectuarea unei analize a rezultatelor financiar-economice ale societatii in vederea stabilirii necesitatii efectuarii unei inspectii fiscale, avand in vedere relatiile derulate cu societati afiliate.

In urma analizei efectuate s-a constatat ca potrivit evidentelor financiar-contabile ale societatii la data de 31.08.2015 societatea a inregistrat pierdere contabila in suma de .X. lei, respectiv pierdere fiscala de recuperat de.X. lei. Din analiza elementelor generatoare a pierderii s-a constatat ca o pondere semnificativa in totalul cheltuielilor inregistrate o constituie cheltuielile cu serviciile prestate de terti, din cadrul acestor cheltuieli ponderea cea mai mare fiind detinuta de serviciile achizitionate de la persoane afiliate, astfel cum sunt definite la art.7 alin (1) pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata din raportul privind relatiile de afiliere si riscurile fiscale asociate tranzactiilor furnizate de Compartimentul Preturi de Transfer, rezulta ca .X. SRL a inregistrat in perioada 2011-2013 niveluri de rentabilitate in afara intervalului de comparabilitate generala, ceea ce ar putea duce la o baza impozabila mai mica in România. Avand in vedere activitatea societatii analizate, pentru stabilirea intervalului de comparabilitate s-a utilizat indicatorul "*rata rentabilitatii vanzarilor*" acesta fiind adecvat pentru societatile care desfasoara activitati de distributie.

Astfel, in baza prevederilor art.11 alin (2) din Codul fiscal, a datelor din evidenta contabila a societatii si a datelor puse la dispozitia organelor de catre Compartimentul Preturi de Transfer s-a considerat necesara analizarea respectarii principiului valorii de piata a preturilor de transfer in vederea ajustarii costurilor de achizitie ale serviciilor si bunurilor practicate intre .X. SRL si societatile furnizoare afiliate cu implicatii fiscale asupra impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat au fost intrunite conditiile de extindere a termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale stipulate la art.98 alin.(3) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală a fost extinsă pe perioada de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale.

Aceste aspecte au fost prezentate in cuprinsul Procesului verbal nr..X./01.10.2015 insusit de reprezentantii .X. SRL, prin semnarea acestuia si mentionate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala la capitolul "*III Constatari- Impozit pe profit*".

Întrucât nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a cauzei aspectele de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

**B. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei **impozit pe profit;**
- .X. lei **majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.**
- .X. lei **TVA ;**
- .X. lei **majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;**
- .X. lei **penalități de întârziere aferente TVA.**

**1. Referitor la impozitul pe profit aferent ajustării cheltuielilor ca urmare a reconsiderării evidențelor privind prețurile de transfer practicate în tranzacțiile cu părțile afiliate,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare ajustării cheltuielilor în sensul diminuării acestora în condițiile în care, din analiza dosarului prețurilor de transfer a rezultat că metodele utilizate - metoda .X. pentru servicii și metoda comparării prețurilor pentru bunuri - sunt insuficient fundamentate, iar argumentele prezentate la contestație nu sunt susținute cu documente sau alte dovezi care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată : 01.01.2010 – 30.06.2015.

**În fapt,** tranzacțiile desfășurate de societate în perioada supusă inspecției fiscale cu .X. Nederland B.V. și cu .X. CZ .X. S.R.O. - Republica Ceha reprezintă tranzacții între persoane afiliate, astfel:

a. .X. S.R.L. este persoana afiliată cu .X. Nederland BV care a avut, în perioada verificată, calitatea de furnizor.

Relațiile de afiliere au fost următoarele: **.X. Nederland BV** este persoana juridică olandeză, societate din cadrul grupului, care potrivit organigramei este societate din cadrul grupului .X. BV Olanda care deține 100% din capitalul SC .X. SRL România, societate olandeză a cărei capital este deținut integral de .X. Olanda, care deține, de asemenea, integral și capitalul social a .X. Nederland BV. Prin urmare rezultă că între SC .X. SRL și .X. Nederland BV există o relație de afiliere indirectă.

De la acest furnizor .X. SRL a achiziționat în perioada verificată marfa reprezentând produse standard reprezentând organe de asamblare, scule, produse chimice etc. și servicii de logistica, management, marketing, juridice.

b. .X. S.R.L. este persoana afiliată cu .X. CZ .X. sro-Republica Ceha care a avut, în perioada verificată, calitatea de furnizor.

Relatiile de afiliere au fost urmatoarele: **.X. CZ .X. sro-Republica Ceha** este persoana juridica ceha, societate din cadrul grupului, care potrivit organigramei are capital social detinut de:

- .X. Olanda in proportie de 20%
- .X. Olanda, in proportie de 80% .

Prin urmare rezulta ca intre .X. SRL si .X. CZ .X. sro exista o relatie de afiliere indirecta.

De la acest furnizor .X. SRL a achizitionat in perioada verificata marfa reprezentand produse standard reprezentand bunuri (organe de asamblare, scule, produse chimice etc.) si servicii de logistica, management, marketing, juridice, fiscalitate-financiare-contabilitate, transport, publicitate.

Din dosarul preturilor de transfer a rezultat că la selectarea metodei de examinare a tranzactiei a fost aleasa Metoda .X.. Pentru determinarea tarifelor serviciilor, au fost considerate atat costurile directe cat si cele indirecte, astfel ca aplicarea marjelor nete permite utilizarea Metodei .X. ca metoda cea mai corespunzatoare de aplicat in cadrul acestor tipuri de servicii și se concluzioneaza ca preturile aplicate in cadrul tranzactiilor supuse examinarii sunt in conformitate cu principiul valorii de piata.

In ceea ce priveste indicatorul "marja neta" utilizat, se precizeaza pentru fiecare tip de servicii "*Deoarece marja neta de (...) % aplicata de .X. Olanda si .X. Cehia se incadreaza in intervalul inter-cuartile, putem concluziona ca preturile de transfer practicate in aceasta tranzactie sunt conforme cu principiul pretului de piata si deci rezultatul fiscal al .X. Romania nu a fost diminuat prin influenta preturilor de transfer aferente acestei tranzactii.*"

Intrucat datele prezentate in Dosarul preturilor de transfer nu au fost concludente, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii si lamuriri suplimentare, prin Nota explicativa, inregistrata la .X. SRL sub nr.X/27.04.2016.

In raspunsul furnizat operatorul economic a declarat că „*in vederea efectuarii analizei de comparabilitate, societatile prestatoare (.X. Nederland B.V. si .X. CZ .X. sro) au fost selectate pentru analiza*” fără a se prezenta modul de calcul al indicatorului marja neta respectiv documentele justificative care au stat la baza determinarii acestuia.

Mai mult, s-a constatat că marja neta utilizata in Dosarul preturilor de transfer pentru realizarea analizei comparative reprezinta un cost plus aplicat asupra totalului costurilor implicate in furnizarea serviciilor distribuite societatilor din grup, pe baza unor chei de alocare prestabilite, si nu marja neta care presupune efectuarea unei comparatii intre anumiti indicatori financiari ai persoanelor afiliate si aceiasi indicatori ai persoanelor independente care activeaza in cadrul aceluiasi domeniu de activitate.

Prin urmare, metoda utilizata in justificarea preturilor de transfer pentru toate tipurile de servicii care fac obiectul dosarului, respectiv metoda .X., nu a fost utilizata corespunzator.

În ceea ce privește bunurile achiziționate de la societățile afiliate, metoda de analiză prezentată în Dosarul prețurilor de transfer nu a fost relevantă, motiv pentru care s-au solicitat explicații și lamuriri suplimentare prin Nota explicativă înregistrată la SC .X. SRL sub nr..X./27.04.2016, astfel:

- în dosar se precizează că pentru achiziția de bunuri de la grup și refacturări de costuri furnizorii au vândut bunurile la costul de achiziție și au refacturat costurile fără aplicarea unui adaos către .X. Romania SRL, rezultând astfel că indicatorul "cost plus" utilizat are valoare zero. Nefiind prezentată o analiză comparativă în cadrul dosarului pentru tranzacțiile cu bunuri s-a solicitat justificarea cu documente suplimentare că prețurile practicate sunt în conformitate cu principiul valorii de piață.

Prin adresa nr..X./27.04.2016 s-a precizat ***„Intrucât achiziția bunurilor s-a efectuat la cost, am considerat că nu este necesară o analiză comparativă. În acest sens prețurile practicate pot fi justificate prin prisma documentelor ce dovedesc faptul că aceste bunuri au fost vândute la același preț la care au fost achiziționate. Anexat regăsiți câteva exemple care confirmă vânzarea fără aplicarea unui adaos către .X. S.R.L. „***

Organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât marfurile achiziționate de către .X. SRL provin cu preponderență de la societățile afiliate, se impunea o analiză comparativă a prețurilor de transfer aferente acestora, în vederea justificării faptului că acestea sunt în marja prețului de piață al tranzacțiilor similare.

Analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra documentelor prezentate a condus la concluzia că informațiile prezentate de societate pentru argumentarea metodelor de stabilire a prețurilor de transfer practicate între societățile din grup respectiv metoda .X. (pentru servicii) și metoda comparării prețurilor (pentru bunuri), sunt insuficient fundamentate, fiind necesară reconsiderarea acestora pentru perioada 2010-2015, în baza prevederilor art.11 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a constatat că pe perioada 01.01.2010- 30.06.2015 societatea a înregistrat pierdere fiscală, pierderea de recuperat fiind în sumă de .X. lei.

Metoda .X. 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.

Metoda de preț de transfer utilizată de organele de inspecție fiscală a avut în vedere:

- stabilirea costurilor .X. SRL aferente tranzacțiilor derulate cu afiliații;
- determinarea unei marje de profit din exploatare care este corespunzătoare domeniului de activitate al .X. SRL, respectiv cel descris de cod CAEN 4669 "Comert cu ridicata al altor mașini și echipamente";



- recalcularea rezultatului din exploatare al .X. SRL in tranzactiile controlate dintre acesta si persoanele afiliate prin raportare la rezultatul din exploatare obtinut prin comparatie in tranzactiile necontrolate;
- cautarea de societati similare care sa presteze acelasi tip de activitate pe piata interna/europeana.

**Indicatorul rata rentabilitatii vanzarilor este adecvat in general pentru societatile care desfasoara activitati de distributie**, calculat pentru fiecare an in parte pe baza informatiilor din baza de date .X. dupa formula:

Rata rentabilitatii vanzarilor (RRV)= Rezultat din exploatare/ Cifra de afaceri

Organele de inspectie fiscala au considerat ca analiza intervalului de comparabilitate trebuie realizata pe fiecare an fiscal in parte, comparand valoarea indicatorului RRV al .X. SRL cu valori ale aceluiasi indicator din intervalul de comparabilitate din acelasi an fiscal. A fost utilizată baza de date .X. .

Ca urmare s-a procedat la stabilirea eşantionului de societăți cu profil funcțional și de risc similar cu cel al .X., intervalele intercuarticulare și valoarea medianei pe fiecare an fiscal.

Intrucat valoarea indicatorului RRV pentru .X. SRL se situeaza in afara intervalului de comparare, s-a procedat la alinierea indicatorului Ratei Rentabilitatii Vanzarilor la nivelul medianei pentru fiecare an in parte pentru reflectarea corecta a pretului de piata a tranzactiilor derulate cu afiliatii și **ajustarea valorii cheltuielilor din exploatare in sensul diminuarii acesteia**, utilizand formula:

$RRV = \text{Rezultat din exploatare} / \text{Cifra de afaceri} \%$

$\text{Cheltuieli din exploatare} = \text{Venituri din exploatare} - RRV * CA$

Ca urmare a ajustarii rezultatului din exploatare, prin diminuarea cheltuielilor din exploatare, au rezultat urmatoarele diferente de cheltuieli:

2010	2011	2012	2013	2014
.X. lei	.X. lei	.X. lei	.X. lei	.X. lei

Totodata, a fost calculat rezultatul fiscal pentru fiecare an, tinandu-se cont de rezultatul financiar, cheltuielile nedeductibile ale .X. SRL recalulate, ca urmare a modificarii cuantumului cheltuielilor din exploatare, de veniturile neimpozabile si de pierderile fiscale reportate si prescrise.

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

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

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

profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„22. **Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.**

[...]

Ajustarea profiturilor persoanelor afiliate nu conduce la modificarea situațiilor financiare ale persoanelor afiliate.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la

data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra- sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției.

**Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal.”**

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

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

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

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD :

***"1. Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. [...]"***

Potrivit celor mai sus prezentate, în cazul în speță, organele de inspecție fiscală au analizat dosarul prețurilor de transfer și documentele prezentate de societate.

În urma analizării efectuate s-a concluzionat că informațiile prezentate de societate pentru argumentarea metodelor de stabilire a preturilor de transfer practicate între societățile din grup respectiv metoda .X. (pentru servicii) și metoda comparării preturilor (pentru bunuri), sunt insuficient fundamentate, fiind necesară reconsiderarea acestora pentru perioada 2010 – 2015, în baza prevederilor art.11

alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

Astfel au fost solicitate lămuriri suplimentare din care a rezultat că:

- „*societatile prestatoare (.X. Nederland B.V. si .X. CZ .X. sro) au fost selectate pentru analiza*” fără a se prezenta modul de calcul al indicatorului marja neta, respectiv documentele justificative care au stat la baza determinării acestuia. Mai mult, marja neta utilizată în Dosarul preturilor de transfer pentru realizarea analizei comparative reprezintă un cost plus aplicat asupra totalului costurilor implicate în furnizarea serviciilor distribuite societăților din grup, pe baza unor chei de alocare prestabilite, și nu marja neta care 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. Deci metoda utilizată în justificarea preturilor de transfer pentru toate tipurile de servicii care fac obiectul dosarului, respectiv metoda .X., nu a fost utilizată corespunzător.

- în ceea ce privește bunurile achiziționate de la societățile afiliate, în dosar se precizează că pentru achiziția de bunuri de la grup și refacturări de costuri furnizorii au vândut bunurile la costul de achiziție și au refacturat costurile fără aplicarea unui adaos către .X. Romania SRL, rezultând astfel ca indicatorul “cost plus” utilizat are valoare zero. **Nefiind prezentată o analiză comparativă în cadrul dosarului pentru tranzacțiile cu bunuri** s-a solicitat justificarea cu documente suplimentare ca preturile practicate sunt în conformitate cu principiul valorii de piață, răspunsul fiind în sensul că „**întrucât achiziția bunurilor s-a efectuat la cost, am considerat ca nu este necesară o analiză comparativă. În acest sens preturile practicate pot fi justificate prin prisma documentelor ce dovedesc faptul ca aceste bunuri au fost vândute la același pret la care au fost achiziționate. Anexat regăsiți câteva exemple care confirmă vânzarea fără aplicarea unui adaos către .X. S.R.L. „**

Ca urmare, s-a procedat la reconsiderarea evidențelor, iar metoda de preț de transfer utilizată de organele de inspecție fiscală a avut în vedere:

- stabilirea costurilor .X.SRL aferente tranzacțiilor derulate cu afiliații;  
- determinarea unei marje de profit din exploatare care este corespunzătoare domeniului de activitate al .X. SRL, respectiv cel descris de cod CAEN 4669” *Comert cu ridicata al altor masini si echipamente*”;

- recalcularea rezultatului din exploatare al .X. SRL în tranzacțiile controlate dintre acesta și persoanele afiliate prin raportare la rezultatul din exploatare obținut prin comparație în tranzacțiile necontrolate;

- căutarea de societăți similare care să presteze același tip de activitate pe piața internă/europeană.

Pe baza informațiilor din baza de date .X. și având în vedere indicatorul Rata Rentabilității Vânzărilor s-a procedat la ajustarea cheltuielilor cu achizițiile de la furnizorii afiliați .X. Nederland B.V. și cu .X. CZ .X. S.R.O. - Republica Ceha, în sensul diminuării acestora, la stabilirea rezultatului anual ținându-se cont de rezultatul financiar, de cheltuielile nedeductibile ale .X. SRL recalculate ca urmare

a modificării cuantumului cheltuielilor din exploatare, de veniturile neimpozabile și de pierderile fiscale reportate și prescrise.

Așa cum se prevede la pct.3.27 din Ghidul OECD „**Un punct forte al metodei marjei tranzactionale nete este acela ca marjele nete** (ex. recuperarea activelor, **venitul din exploatare la vanzari** și poate alte masuri ale profitului net) **sunt mai puțin influentate de diferențele tranzactionale decât pretul**, așa cum este folosit în metoda CUP. Marjele nete pot fi de asemenea mai tolerante la unele diferențe functionale între tranzacțiile controlate și tranzacțiile necontrolate decât marjele de profit brut. Diferențele în funcțiile efectuate între companii sunt adesea reflectate în variații ale cheltuielilor de exploatare. În consecință, companiile pot avea un interval larg de marje de profit brut, realizând în același timp un nivel asemănător în mare al profiturilor nete”.

**În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia prin ajustarea efectuată și prin neacordarea deducerii cheltuielilor cu serviciile a avut loc „dubla impozitare a cheltuielilor cu impact în impozitul pe profit”** nu se reține din considerentele:

La calculul indicatorului de profitabilitate se iau în considerare cheltuielile din bilanțul contabil, clasificate după natura lor (de exploatare, financiare, extraordinare) și nu cheltuielile în funcție de impactul lor fiscal.

Ca urmare a ajustării rezultatului din exploatare prin diminuarea cheltuielilor de exploatare aferente tranzacțiilor cu persoanele afiliate a fost recalculat rezultatul fiscal pentru fiecare an.

Din totalul tranzacțiilor derulate de .X. SRL reprezentând achiziții de marfuri și servicii ponderea semnificativă o reprezintă tranzacțiile cu persoane afiliate. Din totalul achizițiilor de la afiliați, cheltuielile cu serviciile de management, consultanța și alte cheltuieli similare au fost tratate în actul administrativ fiscal ca și cheltuieli nedeductibile fiscal.

La determinarea rezultatului fiscal ca urmare a ajustării cheltuielilor s-a ținut cont de rezultatul financiar, cheltuielile nedeductibile ale .X. SRL recalculate ca urmare a modificării cuantumului cheltuielilor din exploatare, de veniturile neimpozabile și de pierderile fiscale reportate și prescrise

Spre exemplu, pe anul 2014, în care tranzacțiile cu afiliații detin pondere de 86% din totalul tranzacțiilor derulate, reprezentând achiziții de bunuri și servicii:

- totalul cheltuielilor din exploatare înregistrate de .X. SRL - .X. lei;
- ponderea tranzacțiilor cu persoanele afiliate în totalul achizițiilor efectuate - 86%;
- cuantumul cheltuielilor din exploatare aferente tranzacțiilor cu afiliații: .X. lei (.X. lei \*86%);
- valoarea cheltuielilor ajustate (diminuate) ca urmare a aducerii la valoarea de piață a indicatorului rata rentabilității vânzătorilor - .X. lei;
- cheltuielile de management, consultanța etc nedeductibile - .X. lei.

Astfel, cheltuielile de management, consultanța și altele similare luate în calculul indicatorului Ratei Rentabilității Vânzătorilor reprezintă cheltuieli de

exploatare evidențiate în bilanțul contabil încheiat la finele fiecărui exercițiu financiar, iar din punct de vedere al rezultatului fiscal acestea sunt cheltuieli nedeductibile în conformitate cu prevederile legale fiscale incidente.

**În ceea ce privește argumentul conform căruia două dintre societățile selectate au ca obiect de activitate distribuția de echipamente de mare tonaj** în timp ce societatea se ocupă cu distribuția de echipamente de mici dimensiuni și deci entitățile selectate nu sunt comparabile nu poate fi reținut având în vedere că acest criteriu de selecție a constat în selecția domeniului de activitate descris de cod CAEN 4669” *Comert cu ridicata al altor masini si echipamente*”, identic cu cel al .X. SRL.

Referitor la argumentul că pentru una dintre entitățile selectate nu au fost identificate informații disponibile public nu este relevant având în vedere că selecția s-a efectuat cu ajutorul bazei de date .X. (<http://.X. .bvdinfo.com>), o baza de date independenta de societati comerciale la nivel global produsa de .X. . Versiunea software .X. utilizata pentru aceasta analiza a fost 129.

Referitor la argumentul conform căruia entitățile „*fac parte dintr-un grup și nu respecta criteriul de independenta prevăzut de legislatia în materie de preturi de transfer*” nu poate fi reținut având în vedere că au fost selectate din baza de date .X. , unul dintre criteriile fiind independenta acestora, sistemul generând lista cu societati independente.

**În ceea ce privește argumentul** potrivit căruia societatea a înregistrat pierderi fiscale datorită efectuării unor investiții, respectiv deschiderea de magazine și închiderea acestora datorită nerentabilității nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit celor precizate de organele de inspecție fiscală prin adresa nr. .X./11.08.2016 „*În timpul derularii inspectiei fiscale s-a constatat ca ponderea tranzactiilor reprezentând achizițiile de bunuri și servicii cu implicatie în cheltuielile societății o reprezintă tranzactiile cu cele doua societati afiliate .X. Nederland B.V. și .X. CZ S.r.o. Prin urmare, rezultatul fiscal, respectiv pierderile fiscale inregistrate anual sunt aferente costurilor privind achizițiile de la societatile afiliate*” și nu investițiilor.

Mai mult, pct.1.52 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, este stipulat faptul că „*...o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni....*”.

Faptul că o entitate afiliată înregistrează pierderi în mod constant și continuu poate indica lipsa unei compensări adecvate. Astfel, în cazul prețurilor de transfer, se impune o analiză asupra cauzelor generatoare ale pierderii, fiind esențial a stabili dacă tranzacția controlată are conținut economic și este realizată după raționamente comerciale. Totodată pierderile trebuie să fie de natură comercială. În consecință ar fi de așteptat ca un contribuabil corect să dispună de

documentare adecvată care să evidențieze factorii care au contribuit la generarea pierderii și care au sau nu legătură cu tranzacțiile dintre afiliați.

Fata de cele retinute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere privind ajustarea cheltuielilor în sumă de .X. lei în sensul diminuării acestora ca urmare a reconsiderării evidențelor privind prețurile de transfer practicate în tranzacțiile dintre societate și părțile afiliate.

**2. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de management, consultanță și altele similare acestora în sumă de .X. lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă,** Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii în condițiile în care documentele prezentate nu justifică faptul că achizițiile de servicii au fost efectuate în plus față relația juridică de afiliere, respectiv nu justifică achizițiile de servicii în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată:

impozit pe profit: 01.01.2010 – 30.06.2015;  
taxa pe valoarea adăugată 01.01.2010 – 30.08.2015.

**În fapt,** în perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli de management, consultanța și alte cheltuieli similare reprezentând alocări de costuri ale grupului facturate de .X. Nederland BV și .X. CZ .X. sro în sumă de .X. lei.

**Între .X. SRL și .X. Nederland BV și .X. CZ .X. sro au fost încheiate Contractele de prestări servicii fn/11.01.2010,** având ca obiect prestarea serviciilor de grup către societate, acestea incluzând, fără a se limita la acestea, următoarele:

**Asistența în managementul general:**

- urmărirea aspectelor juridice și reglementare legate de activitățile grupului;
- apărare intereselor societății în relațiile acesteia cu autoritățile publice naționale și internaționale și păstrarea legăturii cu autoritățile respective pentru interesul societății;

- reprezentarea societatii in relatiile acesteia cu autoritatile publice nationale si internationale si pastrarea legaturii cu autoritatile respective pentru interesul societatii;

- consilierea societatii cu privire la declaratiile efectuate prin intermediul unei functii centrale de lobby;

**- Servicii juridice, fiscale si administrative:**

servicii juridice:

- furnizarea de consultanta juridica pentru societate referitoare la litigii, contracte, etc;

-asistenta oferita societatii pentru confirmarea cu legislatia si reglementarile aplicabile;

-furnizarea de consultanta de secretariat pentru societate cu privire la obligatiile statutare;

-implementare initiala a planurilor investitionale ale partilor afiliate cu privire la proiectele aprobate de societatea-mama;

-coordonarea intregii activitati juridice si de secretariat;

-controlul costurilor juridice aferente activitatilor executate de agentiile externe.

servicii fiscale:

- asistenta oferita societatii pentru confirmarea cu legislatia si reglementarile aplicabile;

-consultanta cu privire la intocmirea documentelor referitoare la impozitul pe venit si pe capital impozitele indirecte, taxele si alte aspecte fiscale.

coordonarea sistemelor financiare:

-coordonarea si asistenta in administrarea trezoreriei si a finantelor precum si consultanta cu privire la aceste aspecte;

-consultanta oferita societatii cu privire la contractele la termen referitoare la cumpararea si vanzarea de valuta;

-coordonare si intretinere a relatiilor bancare intra-grup;

-consultanta si management pentru optimizarea structurii bilantiere;

-administrarea expunerii valutare in bilant;

-consultanta si coordonare pentru finantarea proiectelor cu privire la cheltuielile de capital;

-compilarea rapoartelor cu privire la tendintele ratelor dobanzilor ;

- coordonarea si consultanta cu privire la acoperirea contractelor la termen;

-consultanta si coordonare cu privire la ratele dobanzilor aplicabil schimbului valutar si managementul riscului.

sisteme de raportare financiara:

-proiectare, implmentare si asistenta pentru dezvoltarea unor sisteme noi de contabilitate si administrative inclusiv prelucrare si transmitere de date

-asistenta tehnica pentru alocarea costurilor si tehnici de evaluare financiara;

-stabilirea politicilor si procedurilor contabile, consultanta cu privire la problemele contabile;

-interpretarea si coordonarea liniilor directe referitoare la contabilitate;

-reconcilierea conturilor intra-grup;



- furnizarea de date pentru alocarea corecta a volumului si capacitatii;
- asistenta pentru intocmirea bugetului si a previziunilor bugetare ;
- asistenta privind activitatile de planificare pe termen lung si termen scurt;
- asistenta pentru intocmirea justificarilor financiare pentru proiectele de investitii;
- colectarea, analiza si transmiterea informatiilor comparative referitoare la costuri catre societate ca parte a programelor de management al costurilor.

expertiza pentru asigurare:

- coordonarea si aranjarea asigurarii pentru daune ale proprietatii, riscul de intrerupere a activitatii;
- aranjarea si coordonarea riscului de raspundere generala, raspundere publica;
- consultanta generela, aranjarea si conexiuni cu alte riscuri legate de activitate si de personal respectiv transport, despagubiri, etc;
- asistenta acordata societatii cu privire la administrarea primelor si cererilor de despagubire.

coordonarea pensiilor

- consultanta cu privire la coordonarea planurilor de beneficii si finantarea acestora
- Servicii de arhitectura si de intretinere a cladirii
- coordonarea activitatii imobiliare a societatii

**-Asistenta pentru Resurse Umane:**

- dezvoltarea si coordonarea politicilor de personal pentru societate; asistenta si consultanta in acest sens;
- coordonarea planificarii carierelor personalului, consultanta si coordonare cu privire la angajarea de personal nou;
- asistenta si consultanta cu privire la fisele de post, politicile de remunerare si promovare; coordonarea cu societatile de consultanta externe cu privire la alocarea datelor referitoare la pachetele de remunerare;
- coordonare si consultanta cu privire la modificarile legate de beneficiile legale;
- crearea si actualizarea functiilor critice in cadrul grupului;
- organizarea, coordonarea si implementarea programelor de formare profesionala si a seminariilor;
- asistenta, coordonare si implementare a programelor de Management al Calitatii Integral incluzand constientizarea instruirea si imbunatatirea personalului si a programelor.

**-Servicii de marketing, vanzari si achizitii:**

- activitati legate de nume, marci, logo, marca societatii si activitati promotionale;
- produse de marketing, asistenta si instrumente;
- codificarea articolelor /grupelor de articole noi;
- crearea unei baze de date centrale cu articole impreuna cu grupul;
- asistenta pentru intretinerea dosarului local cu privire la administrarea dosarului si calcule comerciale;
- asistenta si coordonare pentru achizitii;
- asistenta si linii directe pentru asigurarea calitatii;
- dezvoltare tehnologica si asistenta , produse noi;

**-Servicii tehnologice:**

- asistenta si linii directe pentru asigurarea calitatii;
- dezvoltare tehnologica si asistenta, produse noi ;

**Servicii TIC**, care vor include, dar nu se vor limita la:

Prelucrarea centralizata a datelor, retele, linii de date inchiriate de retea, asistenta pentru automatizare și dezvoltare:

- achizitia, modificarea, personalizarea si intretinerea software-ului si hardware-ului grupului in beneficiul grupului;
- dezvoltarea asistentei pentru prelucrarea datelor;
- stabilirea nevoilor companiilor din cadrul grupului cu efortul de maximizare a compatibilitatii;
- intregul personal utilizat de .X. cu privire la activitatea sus-mentionata;
- infrastructura TIC (linii de date, routere, etc): crearea, dezvoltarea si implementarea precum si operarea sistemului/ sistemelor internationale (de baze de date) precum si sistemului/ sistemelor de transmitere a datelor in cadrul Societatii;
- crearea sistemului/sistemelor de repartizare a timpului pe computere centrale externe in beneficiul societatii;
- alte servicii achizitionate extern, de ex: onorarii de consultanta, etc.

Servicii DCT furnizate de depozitul central din .X. Olanda, care vor include dar nu se vor limita la:

- prestarea de servicii de depozitare/gestiune si distributie pentru societate si alte companii din grupul .X.;
- responsabilitate cu privire la fluxurile de produse intrate si iesite;
- gestiunea fluxurilor de produse intrate, depozitare, sortare, ambalare si angajarea transportului de bunuri;
- furnizarea de servicii cu valoare adaugata (SVA)/Logistica cu valoare adaugata (LVA).

La art.3 din contracte este prevăzut faptul ca orice costuri asociate cu prestarea de servicii pentru actionari sau servicii de administrare care nu aduc un beneficiu economic societatii (.X. SRL) sunt excluse.

Din facturile emise de .X. Nederland BV si .X. Cz .X. s.r.o și din documentele atasate acestora **nu rezulta ca serviciile facturate au fost prestate in fapt**, documentele justificative constând în situatii prin care se prezinta modul de distribuire a costurilor pentru societatile din grup, putându-se identifica din acestea cuantumul sumelor atribuite societății.

Întrucat din analiza documentelor justificative nu a rezultat necesitatea achizitiei serviciilor si prestarea in fapt a acestora, organele de inspectie fiscala au solicitat explicații scrise si documente justificative aferente care să justifice necesitatea și prestarea în fapt a serviciilor, precum și să se precizeze care sunt atributiile Directorului National al .X. SRL.

Prin răspunsul reprezentantului societății s-a precizat următoarele:

„2. Situatia detaliata a serviciilor prestate de catre .X. Nederland B.V. si .X. CZ .X. sro, precum si justificarea acestora se regasesc in Anexa 1 la Nota Explicativa

3. Serviciile mentionate in cadrul punctului 3 din Nota explicativa si anume:

- Transport de marfa
- Publicitate
- Asistenta contabila
- Asistenta juridica
- Resurse umane si salarizare
- si altele prestate de catre furnizori de pe piata interna sunt diferite comparativ cu serviciile prestate de catre persoanele afiliate (.X. Nederland BV, respectiv .X. CZ .X. sro).

[...]

4 Principalele atributii ale Directorului National al .X. S.R.L. sunt urmatoarele:

- Stabileste obiectivele de dezvoltare ale firmei, in concordanta cu strategia elaborata de consiliul de administratie
- Participa la elaborarea bugetului si la rectificariile acestuia
- Identifica oportunitatile de afaceri
- Reprezinta firma in relatiile protocolare cu furnizorii, clientii si alte organisme/organizatii cu impact real/potential asupra rezultatelor firmei
- Aproba procedurile de interes general ale firmei (aprovizionare, vanzare, distributie etc)
- Asigura reseaua de relatii necesara dezvoltarii activitatii firmei”.

**Din explicatiile furnizate cat si din documentele prezentate, cu privire la serviciile de management, administrare, control, consultanta si alte servicii similare intra-grup achizitionate de la .X. Nederland B.V. si .X. Cz .X. s.r.o., au rezultat urmatoarele:**

- nu au putut fi identificate serviciile efectiv prestate, contribuabilul prezentand doar date cu caracter general al tipurilor de servicii facturate, cum ar fi: „servicii de grup”, „taxe si contributii”, „alte servicii de grup”
- in sustinerea prestarii efective a serviciilor nu au fost prezentate documente justificative care sa demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate
- o parte din tipurile de servicii prezentate cu caracter general achizitionate de la societatile afiliate sunt achizitionate in aceeasi perioada si de la furnizori interni, neputandu-se face distinctie intre tipurile de servicii ale afiliatilor si cele de pe piata interna;
- referitor la serviciile de asistenta contabila facturate de societatile afiliate s-a constatat ca sunt incluse servicii referitoare la intocmirea declaratiilor fiscale, a situatiilor financiare, aceleasi tipuri de servicii fiind facturate și de catre expertul contabil .X. .
- costurile cu aceste servicii nu se reflecta in veniturile impozabile ale societatii, aceasta inregistrand in toată perioada supusa inspectiei fiscale pierderi, asa cum a fost prezentat la capitolul „Constatarii”

- conform prevederilor legale in vigoare costurile de administrare, management, control, consultanta sau funcții similare sunt suportate de societatea-mama, neputand fi ceruta o remuneratie pentru aceste activități persoanelor afiliate ;  
- parte din serviciile de administrare si management facturate de catre societatile afiliate intra in atribuțiile Directorului National al SC .X. SRL, asa cum sunt detaliate in raspunsul la nota explicativa

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la extragerea din fisele de cont ale celor doi furnizori a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta si alte cheltuieli similare, tratandu-le ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, cuantumul acestora fiind:

- pentru anul 2010: .X. lei
- pentru anul 2011: .X. lei
- pentru anul 2012: .X. lei
- pentru anul 2013: .X. lei
- pentru anul 2014: .X. lei
- pentru perioada 01.01.2015 -30.06.2015: .X. lei

S-a constatat că sunt incidente prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.41 din HG.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, nu a fost acceptată la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum și faptul că obligația plății taxei revine beneficiarului conform prevederilor art.150 alin.(2) din Codul fiscal, care potrivit prevederilor art.157(2) din același act normativ înscrie taxa datorată în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

**În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente** prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.*

Totodată, conform prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări,*

*proces-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

***- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. "***

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

De asemenea, conform prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:*

***a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;***

***b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt”.***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, costurile de management și consultață sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi

fost o persoană independentă, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(2) lit.a), prevede:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

iar cerințele de formă, ce reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe bază de documente justificative, în speță facturi/autofacturi, sunt prevăzute la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma în vigoare la data de 01.01.2010, stipulează:

*“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1)”;*

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor art.150 alin.(2) din același act normativ:

***“(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(2), chiar dacă este înregistrată în România conform art.153 alin.(4) sau (5)”.***

Totodată, conform prevederilor stipulate la art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, prevăd:

***“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.***

*(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin. (1) lit. b) - g).”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de bunuri taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, însă în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.

Astfel, se reține că cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind reglementată la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală precum și documentele anexare la dosarul cauzei se rețin următoarele:

**Referitor la serviciile de asistență în managementul general, menționate în contractele încheiate cu persoanele afiliate, respectiv:**

- urmarirea aspectelor juridice si reglementare legate de activitatile grupului;
- aparare intereselor societatii in relatiile acesteia cu autoritatile publice nationale si internationale și pastrarea legaturii cu autoritatile respective pentru interesul societatii;
- reprezentarea societatii in relatiile acesteia cu autoritatile publice nationale si internationale si pastrarea legaturii cu autoritatile respective pentru interesul societatii;
- consilierea societatii cu privire la declaratiile efectuate prin intermediul unei functii centrale de lobby, în Anexa 5 la contestație sunt prezentate factura nr..X./26.02.2015, overview 2015-2010, corespondența internă referitoare la organizarea și participarea la evenimentul .X., situație întocmită de către reprezentanții .X. SRL în legătură cu datele de sosire și plecare în/din .X. ale reprezentanților .X. SRL, procese verbale ale AGA din data de 31.12.2014 și 31.12.2015, actul constitutiv al .X. BV, corespondență internă referitoare la prestarea serviciilor de management de către .X. CZ .X., alte situații ce cuprind departamentul, activitățile și persoanele, împuterniciri. Corespondența este pe

anul 2016, în afara perioadei verificate, iar cea aferentă anului 2015 se referă la organizarea și participarea la evenimentul .X..

Totodată, în anexa 13 sunt prezentate documente pentru servicii referitoare la management .X. constând în factură, broșuri, contracte cadru de achiziții și corespondență.

**În ceea ce privește serviciile juridice, respectiv:**

- furnizarea de consultanță juridică pentru societate referitoare la litigii, contracte, etc;
- asistența oferită societății pentru confirmarea cu legislația și reglementările aplicabile;
- furnizarea de consultanță de secretariat pentru societate cu privire la obligațiile statutare;
- implementarea inițială a planurilor investitoriale ale partilor afiliate cu privire la proiectele aprobate de societatea-mamă;
- coordonarea întregii activități juridice și de secretariat;
- controlul costurilor juridice aferente activităților executate de agenții externe, în Anexa 6 la contestație sunt prezentate o serie de documente constând în sunt factura nr..X./24.02.2015, overview 2015-2010, corespondența din anul 2015 referitoare la revizuirea unor clauze contractuale, împuterniciri și revizuirea traducerii contractelor din cadrul .X..

**Referitor la serviciile fiscale, financiare și contabile, respectiv:**

**servicii fiscale:**

- asistența oferită societății pentru confirmarea cu legislația și reglementările aplicabile;
- consultanță cu privire la întocmirea documentelor referitoare la impozitul pe venit și pe capital impozitele indirecte, taxele și alte aspecte fiscale.

**coordonarea sistemelor financiare:**

- coordonarea și asistența în administrarea trezoreriei și a finanțelor precum și consultanța cu privire la aceste aspecte;
- consultanță oferită societății cu privire la contractele la termen referitoare la cumpărarea și vânzarea de valută;
- coordonare și întreținere a relațiilor bancare intra-grup;
- consultanță și management pentru optimizarea structurii bilanțiere;
- administrarea expunerii valutare în bilanț;
- consultanță și coordonare pentru finanțarea proiectelor cu privire la cheltuielile de capital;
- compilarea rapoartelor cu privire la tendințele ratelor dobânzilor ;
- coordonarea și consultanța cu privire la acoperirea contractelor la termen;
- consultanță și coordonare cu privire la ratele dobânzilor aplicabil schimbului valutar și managementul riscului.

**sisteme de raportare financiară:**

- proiectare, implementare și asistență pentru dezvoltarea unor sisteme noi de contabilitate și administrative inclusiv prelucrare și transmitere de date
- asistență tehnică pentru alocarea costurilor și tehnici de evaluare financiară;



- stabilirea politicilor si procedurilor contabile, consultanta cu privire la problemele contabile;
- interpretarea si coordonarea liniilor directe referitoare la contabilitate;
- reconcilierea conturilor intra-grup;
- furnizarea de date pentru alocarea corecta a volumului si capacitatii;
- asistenta pentru intocmirea bugetului si a previziunilor bugetare ;
- asistenta privind activitatile de planificare pe termen lung si termen scurt;
- asistenta pentru intocmirea justificarilor financiare pentru proiectele de investitii;
- colectarea, analiza si transmiterea informatiilor comparative referitoare la costuri catre societate ca parte a programelor de management al costurilor.

#### **expertiza pentru asigurare:**

- coordonarea si aranjarea asigurarii pentru daune ale proprietatii, riscul de intrerupere a activitatii;
- aranjarea si coordonarea riscului de raspundere generala, raspundere publica;
- consultanta generala, aranjarea si conexiuni cu alte riscuri legate de activitate si de personal respectiv transport, despagubiri, etc;
- asistenta acordata societatii cu privire la administrarea primelor si cererilor de despagubire.

#### **coordonarea pensiilor**

- consultanta cu privire la coordonarea planurilor de beneficii si finantarea acestora
- servicii de arhitectura si de intretinere a cladirii
- coordonarea activitatii imobiliare a societății, în anexa 7 la contestație sunt prezentate declarații fiscale, deconturi de TVA, bilanț, declarații 390, raport de audit, restul documentelor constând în corespondență, extrase din manuale, planul de buget pe anul 2015, rapoarte, situații, facturi.

De reținut este faptul că prin contestație societatea invocă în justificarea prestării serviciilor corespondența și declarațiile/rapoartele/situațiile prezentate, documente care se întocmesc ca urmarea desfășurării activității curente a societății.

În ceea ce privește **serviciile de asistenta pentru Resurse Umane**, respectiv:

- dezvoltarea si coordonarea politicilor de personal pentru societate; asistenta si consultanta in acest sens;
- coordonarea planificarii carierelor personalului, consultanta si coordonare cu privire la angajarea de personal nou;
- asistenta si consultanta cu privire la fisele de post, politicile de remunerare si promovare; coordonarea cu societatile de consultanta externe cu privire la alocarea datelor referitoare la pachetele de remunerare;
- coordonare si consultanta cu privire la modificarile legate de beneficiile legale;
- crearea si actualizarea functiilor critice in cadrul grupului;
- organizarea, coordonarea si implementarea programelor de formare profesionala si a seminariilor;
- asistenta, coordonare si implementare a programelor de Management al Calitatii Integral incluzand constientizarea instruirea si imbunatatirea personalului si a

programelor, în anexa 8 la contestație sunt prezentate documente constând în factura, plan 2015, prezentare plan de stimulare a vânzărilor, documente privitoare la planul de stimulare a vânzărilor, corespondență referitoare la training, la evaluarea performanței și la existența unui post vacant.

**Referitor la servicii de marketing, vanzari si achizitii, respectiv:**

- activitati legate de nume, marci, logo, marca societatii si activitati promotionale;
- produse de marketing, asistenta si instrumente;
- codificarea articolelor /grupelor de articole noi;
- crearea unei baze de date centrale cu articole impreuna cu grupul;
- asistenta pentru intretinerea dosarului local cu privire la administrarea dosarului si calcule comerciale;
- asistenta si coordonare pentru achizitii;
- asistenta si linii directoare pentru asigurarea calitatii;
- dezvoltare tehnologica si asistenta, produse noi, în anexa 10 la contestație sunt prezentate documente privind achizițiile și serviciile de marketing constând în factura, broșuri referitoare la sistemul de stocare, documente referitoare la sistemul de stocare și la un seminar adresat managerilor de vânzări, corespondență, iar în anexa 9 sunt prezentate documente pentru servicii de achiziții constând în factură, document pentru stabilirea prețurilor statistici și corespondență.

Totodată, în anexa 15 sunt prezentate documente pentru servicii de asistență în vânzări constând în factură, broșuri, contracte cadru, corespondență, documente privind sesiuni de formare a vânzătorilor, ghiduri de conversație.

**În ceea ce privește serviciile tehnologice:**

- asistenta si linii directoare pentru asigurarea calitatii;
- dezvoltare tehnologica si asistenta, produse noi, în anexa 14 la contestație sunt prezentate documente pentru servicii de asistenta în asigurarea calitatii constând în factura și corespondență internă din anul 2016 în care se specifică că în anul 2015 au fost soluționate 35 notificări de calitate.

**Referitor la serviciile TIC, respectiv:**

- prelucrarea centralizata a datelor, retele, linii de date inchiriate de retea,asistenta pentru automatizare și dezvoltare:
- achizitia, modificarea, personalizarea si intretinerea software-ului si hardware-ului grupului in beneficiul grupului;
- dezvoltarea asistentei pentru prelucrarea datelor;
- stabilirea nevoilor companiilor din cadrul grupului cu efortul de maximizare a compatibilitatii;
- intregul personal utilizat de .X. cu privire la activitatea sus-mentionata;

-infrastructura TIC (linii de date, routere, etc): crearea, dezvoltarea si implementarea precum si operarea sistemului/ sistemelor internationale (de baze de date) precum si sistemului/ sistemelor de transmitere a datelor in cadrul Societatii;

- crearea sistemului/sistemelor de repartizare a timpului pe computere centrale externe in beneficiul societatii;

- alte servicii achizitionate extern, de ex: onorarii de consultanta, etc.

Servicii DCT furnizate de depozitul central din .X. Olanda, care vor include dar nu se vor limita la:

- prestarea de servicii de depozitare/gestiune si distributie pentru societate si alte companii din grupul .X.;

- responsabilitate cu privire la fluxurile de produse intrate si iesite;

- gestiunea fluxurilor de produse intrate, depozitare, sortare, ambalare si angajarea transportului de bunuri, organul de soluționare a contestației reține cu ocazia susținerii probei orale din data de 09.09.2016, în urma căreia s-a încheiat Minuta privind susținerea orală a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./15.06.2016 emisă de Administrația Contribuabililor Mijlocii .X., din discuțiile consemnate în minută a reieșit că „organele de inspecție fiscală au intervenit cu privire la serviciile IT în sensul că acestea nu au fost considerate nedeductibile fiscal”.

Potrivit celor menționate mai sus majoritatea documentelor prezentate în susținerea contestației constau în principal în facturi (din anul 2015 în condițiile în care s-a verificat doar perioada 01.01.2015-30.06.2015), corespondență, broșuri, contracte cadru, declarații fiscale, planul de buget pe anul 2015, situații de vânzări etc.

Ca urmare, documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea serviciilor în plus față de relația juridică de afiliere, așa cum se va prezenta mai jos:

**Referitor la cheltuielile cu serviciile de asistență în managementul general menționate în contractele încheiate cu persoanele afiliate** trebuiau prezentate documente din care să rezulte acțiunile întreprinse pentru apararea intereselor societatii in relatiile acesteia cu autoritatile publice nationale si internaționale (litigii, protocoale etc.), concret în ce a constatat consilierea societatii cu privire la declaratiile efectuate prin intermediul unei functii centrale de lobby, care sunt aspectele juridice legate de activitatile grupului ce trebuiau respectate ca urmare a informării despre acestea de către cele două societăți afiliate și care sunt activitățile juridice prestate în plus față de cele care privesc relația dede afiliere etc.

Se reține că singurele împuterniciri prezentate la contestație sunt cele de reprezentare a .X. SRL în relațiile cu toate persoanele fizice și juridice și autoritățile publice în scopul desfășurării activității curente și care nu privesc apararea intereselor societatii in relatiile cu autoritatile publice nationale si internationale și pastrarea legaturii cu autoritatile respective pentru interesul

societății contractat cu cele două societăți afiliate, astfel de servicii trebuind să fie prestate de părțile afiliate.

**În ceea ce privește serviciile juridice,** trebuiau prezentate documente din care să rezulte litigiile și contractele pentru care s-a acordat consultanță de către societățile afiliate și în ce a constat aceasta, în ce a constat controlul costurilor juridice aferente activitatilor executate de agențiile externe, respectiv dacă a fost cazul contractării cu agenții externe a unor activități juridice și care au fost acțiunile persoanelor afiliate în stabilirea costurilor, care au fost proiectele aprobate de societatea-mamă și în ce a constat implementarea inițială a acestora de către părțile afiliate, concret în ce a constat coordonarea activității juridice și de secretariat (modalități noi de organizare a secretariatului pentru activitatea juridică, altele decât cele clasice, cum ar fi organizarea pe litigii interne și externe etc), concret în ce a constat asistenta oferita societatii de părțile afiliate pentru confirmarea cu legislatia si reglementarile aplicabile etc.

Documentele prezentate constând în factura, overview 2015-2010, corespondența și revizuirea traducerii contractelor din cadrul .X. nu sunt de natură să justifice prestarea serviciilor enumerate în contractele încheiate cu părțile afiliate, ca fiind efectuate în plus față de relația de afiliere.

**Referitor la serviciile fiscale, financiare și contabile,** trebuiau prezentate documente din care să rezulte concret în ce au constat serviciile de asistenta oferita societatii pentru conformitatea cu legislatia si reglementarile aplicabile și consultanta cu privire la intocmirea documentelor referitoare la impozitul pe venit si pe capital impozitele indirecte, taxele si alte aspecte fiscale (rapoarte de activitate), asistenta in administrarea trezoreriei si a finanțelor, precum si consultanta cu privire la aceste aspecte, consultanta oferita societatii cu privire la contractele la termen referitoare la cumpararea si vanzarea de valuta (rapoarte de activitate), coordonare si intretinere a relatiilor bancare intra-grup, cu privire la acoperirea contractelor la termen, pentru finantarea proiectelor cu privire la cheltuielile de capital și cu privire la ratele dobanzilor aplicabil schimbului valutar si managementul riscului (rapoarte de activitate), proiectare, implementare si asistenta pentru dezvoltarea unor sisteme noi de contabilitate si administrative inclusiv prelucrare si transmitere de date (proiecte, rapoarte de activitate) etc..

Documentele prezentate, respectiv declarații fiscale, deconturi de TVA, bilanț, declarații 390, raport de audit, corespondență, extrase din manuale, planul de buget pe anul 2015, rapoarte, situații, facturi nu sunt de natură să justifice prestarea acestor servicii de către părțile afiliate ca fiind efectuate în plus față de relația de afiliere, aceste documente fiind întocmite în cadrul activității curente a societății contestatare.

**În ceea ce privește serviciile de asistenta pentru Resurse Umane,** trebuiau prezentate documente din care să rezulte concret în ce a constat coordonarea politicilor de personal pentru societate, asistenta si consultanta cu privire la fisele de post, politicile de remunerare si promovare, organizarea, coordonarea si implementarea programelor de formare profesionala si a seminariilor etc., respectiv rapoarte de activitate, documentele prezentate în anexa

8 la contestație nefiind de natură să justifice prestarea de servicii în plus față de relația de afiliere.

**Referitor la servicii de marketing, vanzari si achizitii**, trebuiau prezentate documente din care să rezulte concret în ce a constat activitati legate de nume, marci, logo, marca societatii si activitati promotionale (logo-uri, activitățile promotionale (împărțirea de flay-ere și alte materiale promoționale, înscripționarea autoturismelor cu marca societății, întâlniri, manifestații etc.) asistenta pentru intretinerea dosarului local cu privire la administrarea dosarului si calcule comerciale, pentru achizitii, pentru asigurarea calitatii (rapoarte de activitate) dezvoltare tehnologica si asistenta produse noi (rapoarte de activitate, schițe tehnice), documentele prezentate constând în factura, broșuri referitoare la sistemul de stocare, corespondență, documente privind sesiuni de formare a vânzătorilor, ghiduri de conversație nefiind de natură să justifice prestarea în plusde astfel de servicii față de relația de afiliere existentă.

În același sens trebuiau prezentate documente (rapoarte de activitate, schițe, planuri etc.) pentru serviciile tehnologice constând în asistenta si linii directoare pentru asigurarea calitatii, dezvoltare tehnologica si asistenta, produse noi din care să rezulte că astfel de servicii au fost prestate în lus față de relația de afiliere existentă între părțile contractante.

Având în vedere caracterul necuantificabil al serviciilor de asistență, coordonare și consultanță pentru justificarea acestora trebuie întocmite în special **rapoarte de activitate de către societățile prestatoare și avizate de societatea beneficiară** în vederea stabilirii conținutului acestor servicii, cu trimitere la fiecare domeniu de activitate, eventual însoțite de alte documente cum sunt contracte, schițe, planuri etc.

De asemenea, societatea nu a justificat nici necesitatea contractării unor astfel de servicii acest fapt fiind justificat de principalele atributii ale Directorului national al .X. S.R.L. care constau în:

- Stabileste obiectivele de dezvoltare ale firmei, in concordanta cu strategia elaborata de consiliul de administratie
- Participa la elaborarea bugetului si la rectificările acestuia
- Identifica oportunitatile de afaceri
- Reprezinta firma in relatiile protocolare cu furnizorii, clientii si alte organisme/organizatii cu impact real/potential asupra rezultatelor firmei
- Aproba procedurile de interes general ale firmei (aprovizionare, vanzare, distributie etc)
- Asigura rețeaua de relatii necesara dezvoltarii activitatii firmei.

Atribuțiile Directorului general se suprapun cu parte din serviciile contractate cu cele două societăți afiliate.

Totodată, se reține că având în vedere relația de afiliere dintre .X. SRL și .X. Nederland BV, respectiv .X. CZ .X. sro așa cum se prevede la pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.11 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, între persoanele afiliate, costurile de management, consultanță, asistență și altele similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

Se reține și faptul că simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Ca urmare, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente a prestării serviciilor contractate cu cele două societăți afiliate, în plus față de relația de afiliere ce guvernează acordurile dintre părți, precum și a necesității acestora, în conformitate cu prevederile pct.41 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004 pentru aplicarea art.11 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli având în vedere relația juridică dintre .X. SRL și .X. Nederland BV, respectiv .X. CZ .X. sro.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de management, consultanță și similare acestora,** conform celor prezentate la capitolul impozit pe profit serviciile stipulate în contractele încheiate între .X. SRL și .X. Nederland BV, respectiv .X. CZ .X. sro nu au fost justificate cu documente din care să rezulte că au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe profit, din documentele aflate la dosarul cauzei și analizate de organul de soluționare a contestației a rezultat că acestea nu justifică necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor de management, consultanță și altele similare acestora contractate cu .X. Nederland BV, respectiv .X. CZ .X. sro, fiind înregistrate în baza relației de afiliere.

Astfel, pentru justificarea serviciilor de management, consultanță și altele similare acestora societatea a prezentat o serie de documente care nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă în folosul operațiunilor sale taxabile și nici necesitatea achiziționării acestora.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013, stipulează că:

*„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală, au constatat că pentru aceste operațiuni .X. SRL, în calitate de persoană impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.150 alin.(2) din Codul fiscal, a aplicat „taxarea inversă”, înregistrând taxa pe valoarea adăugată aferentă, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată prin articolul contabil 4426 „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxă pe valoarea adăugată colectată”, potrivit prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, se reține că, în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „[...] persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6) ”, iar potrivit art.150 alin.(2) din același act normativ „taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri

*de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”*

Totodată, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.3), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, alin.(4), din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, „înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.[...]”

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate în cauză, se reține că într-adevăr deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale – (condiție formală care nu face obiectul prezentei cauze), iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație, or, potrivit celor consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, precum și analizei efectuată de organul de soluționare a contestației, documentele prezentate de societate în vederea justificării prestării serviciilor facturate cele două societăți afiliate în beneficiul .X. SRL nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă în scopul operațiunilor sale taxabile și nici necesitatea achiziționării acestora.

Așadar, obligația plății taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile facturate de cei doi furnizori de servicii revine .X. SRL, în conformitate cu prevederile legale, aceasta având calitate de beneficiar al serviciului/serviciilor facturate.

Întrucât societatea nu intruneste condițiile de deductibilitate prevăzute la art.145-147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta își pierde dreptul de deducere a TVA revenindu-i astfel obligația plății acesteia.



**Referitor la aspectele din Jurisprudenta C.J.C.E in materie**, invocate de contestatară, respectiv cazurile C92/07 si C96/07 Ecotrade SpA, acestea nu sunt relevante pentru speta prezenta intrucat obiectul analizei celor doua cazuri o reprezinta pierderea dreptului de deducere a TVA in conditiile intervenirii termenului de decaderere.

Afirmatiile societății sunt contradictorii, aceasta sustinad, pe de o parte ca serviciile achizitionate de la afiliati au fost in fapt prestate, iar pe de alta parte concluzioneaza ca aceste servicii *“sunt prestate in baza unui contract de abonament care cuprind anagajamentul de a se afla in permanenta la dispozitia beneficiarului”* mentionand totodata ca *“.X. SRL nu trebuie sa dovedeasca prestarea efectiva a serviciilor pentru fiecare factura platita intrucat aceasta reprezinta plata pentru disponibilitatea prestatorului de a se afla in permanenta la dispozitia clientului pentru a-i furniza servicii de management, consultanta si alte asemenea”*.

În ceea ce privește invocarea **nerespectării principiului neutralității** se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a contractat servicii de management, consultanță și altele similare cu soietăți afiliate, pentru care nu poate face dovada că acestea au fost furnizate în pe bază de contract, plus față de relația de afiliere.

**Referitor la invocarea Sentinței civile nr.X a Curții de Apel .X.** în dosarul nr.X/2012 X, menținută de Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care se stabilește dreptul de deducere a TVA chiar și în situația în care facturile fiscale nu îndeplinesc toate condițiile de forma, **arătând prevalența fondului în fața formei** în dreptul fiscal organul de soluționare a contestației reține că prin răspunsul primit de la Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale cu adresa nr.X/2015 cu privire la speța în cauză, se precizează:

*„[...] începând cu data de 01.01.2007, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauze similare celor supuse analizei. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile ca atare și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal sau în norme.*

*Totodată, referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA, apreciem că există jurisprudența europeană din care rezultă că autoritatea fiscală poate să refuze exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a neregulilor constatate în facturi.*

*[...]*

*În concluzie, în opinia noastră se impune ca în soluționarea contestațiilor care au ca obiect dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, să țineti cont și de jurisprudența europeană în materie de TVA, în funcție de circumstanțele și particularitățile fiecărei cauze supuse analizei, fiind obligatoriu verificarea*

*îndeplinirii condițiilor de fond și de formă impuse de legislația națională în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA”.*

**Referitor la susținerea contestatarei conform căreia aceste servicii au structura serviciilor de abonament** organul de soluționare a contestației reține că din analiza contractelor încheiate între .X. SRL și cei doi furnizori afiliați pentru serviciile achiziționate de la aceștia nu rezulta că aceste servicii au caracter de abonament, Astfel, la art.4 „*Remunerație*” din contracte se prevede că valoarea remunerației „*se va stabili în funcție de costurile care pot atribuite Serviciilor de Grup pe care le suportă .X. în cadrul prestării serviciilor către Societate în cadrul unui an financiar, adăugând o marjă de profit la valoarea de piață care depinde de serviciul prestat*”, prevedere ce infirmă argumentul contestatarei.

Fata de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță și altele similare acestora în sumă de .X. lei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă.

**3. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei cu serviciile refacturate și TVA în sumă de .X. lei aferentă**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura nr..X./27.10.2014 reprezentând refacturare cheltuieli, în condițiile în care la contestație au fost depuse o serie de documente care justifică cheltuielile ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile, reprezentând o situație diferită decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

**În fapt**, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X. din 27.10.2014 emisă de .X. Nederland BV pentru suma de .X. lei echivalentul a .X. euro reprezentând refacturare servicii.

Pentru justificarea acestora a fost prezentată factura emisă de .X. (.X.) către .X. Group în suma totală de .X. euro cu explicații de genul : „PSS sessies” și „Coaching sessies” și o anexă cu distribuția costurilor pe componentele grupului,

precum și o listă cu angajații .X. SRL care ar fi fost participanți la sesiunile de instruire, fără alte documente justificative.

Intrucât nu a fost justificată prestarea de servicii și aceste servicii facturate nu se reflectă în obținerea de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a profitului impozabil aferent anului 2014 cu suma de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TVA aferentă acestei facturi este în suma de .X. lei.

Pentru serviciile înscrise în factura menționată, societatea a beneficiat de deducerea taxei pe valoarea adăugată în baza prevederilor art.133 (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că locul prestării este la beneficiar. Obligatia plății taxei, conform art.150 alin.(2) din Codul fiscal îi revine beneficiarului care potrivit art.157alin.(2) din același act normativ, înscrie taxa datorată în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art 145 –147<sup>1</sup>.

În condițiile în care .X. SRL nu are drept de deducere a cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la furnizorul intracomunitar, acestea nefiind destinate realizării de operațiuni impozabile, concomitent își pierde dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, nemaifiind îndeplinite condițiile de deductibilitate stipulate de art.145 alin din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de .X. lei, aferentă acestei facturi conform prevederilor art.145 alin.(2), art.150 alin.(2) și art.157 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

**În drept, pentru impozitul pe profit** sunt incidente prevederile 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2008 – 03.08.2010:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.*

iar potrivit prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; **justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;***

*- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.** ”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(2) lit.a), prevede:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

iar cerințele de formă, ce reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe bază de documente justificative, în speță facturi/autofacturi, sunt prevăzute la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma în vigoare în anul 2009, stipulează:

*“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1)”;*

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor art.150 alin.(2) din același act normativ:

*“(2) **Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(2), chiar dacă este înregistrată în România conform art.153 alin.(4) sau (5)**”.*

Totodată, conform prevederilor stipulate la art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, prevăd:

*“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată a organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin. (1) lit. b) - g).”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de bunuri taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, însă în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este

condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.

Astfel, se reține că cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind reglementată la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că aceste cheltuieli cu sesiunea de perfecționare profesională refacturate .X. Nederland BV nu sunt efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile și în consecință societatea devine obligată la plata taxei pe valoarea adăugată.

Organul de soluționare a contestației reține că la contestație au fost depuse o serie de documente constând în:

- manualul „*tehnici profesionale de coaching în vânzări*”;
- certificate de efectuare a cursului pentru o serie de persoane de la .X. SRL;
- facturi emise de .X. (.X.) către .X. Nederland BV;
- facturile nr..X./15.07.2014 și nr..X./15.07.2014 emise de .X. SRL către .X. SRL pentru servicii de cazare și masă prestate în perioada 08.07.2014;
- lista de prezență semnată de fiecare participant;
- corespondență internă referitoare la organizarea cursurilor și lista de participanți, documente neprezentate pe parcursul inspecției fiscale.

Astfel, prin adresa nr.A\_SLP X/08.09.2016 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat punctul de vedere organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste documente.

Prin adresa nr..X./13.09.2016 organele de inspecție fiscală au comunicat:

*„Din confruntarea listei cu participanții la sesiunea de pregătire cu organigrama și statele de salarii s-a constatat că persoanele din lista erau angajați .X. SRL în luna iulie 2014, când s-au derulat ședințele de pregătire profesională.*

*Având în vedere că obiectul de activitate al .X. SRL îl reprezintă distribuția/comercializarea de elemente de fixare și asamblare, echipamente, dispozitive de diverse tipuri, produse chimice, etc, cât și obiectul sesiunii de pregătire profesională: „Tehnici profesionale de coaching în vânzări” care a stat la baza emiterii facturii nr..X. din 27.10.2014 de către .X. Nederland BV se constată că aceste operațiuni se încadrează în prevederile art.21 alin.(2) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în categoria cheltuielile din punct de vedere fiscal.*

*Se constată că prestarea în fapt a serviciilor facturate de către .X. Nederland BV cu factura nr..X. din 27.10.2014 este justificată”* propunând admiterea contestației .

Față de cele prezentate mai sus se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”, se va admite contestația și se va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./15.06.2016, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de formare profesională și pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei.

\*  
\*   \*

Potrivit celor analizate la cap.IIIB pct.1-3 din prezenta decizie s-au dispus următoarele soluții:

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL pentru (pct.1 și 2):

- impozitul pe profit în sumă de .X.lei;
- TVA în sumă de .X. lei.

- admiterea contestației formulată de .X. SRL pentru (pct.3):

- impozitul pe profit în sumă de .X. lei;
- TVA în sumă de .X. lei.

#### **4. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.**
- **.X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente TVA,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

**În fapt,** pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X.lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei s-a respins ca neîntemeiată contestația.

De asemenea, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației a dispus admiterea contestației și anularea parțială a actului administrativ fiscal contestat.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„**ART.119**

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

## ART.120

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, organul de soluționare a contestației va proceda la:

- respingerea contestației ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, reprezentând:
  - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
  - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
  - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
  - .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.
  
- admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:
  - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
  - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
  - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
  - .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

**5. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.06.2016**, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.06.2016, comunicată contribuabilului, s-au dispus .X. SRL măsura nr.2:

- înregistrarea în evidența contabilă a influențelor fiscale privind impozitul pe profit ce decurg din încadrarea eronată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal a cheltuielilor privind serviciile achiziționate de la societăți afiliate;
- rectificarea Declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2015 în sensul includerii în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a sumei de .X. lei



aferentă facturilor de consultanță, management și alte servicii similare și regularizarea pierderii de recuperat urmarea inspecției fiscale parțiale.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.*

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

*“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*

De asemenea, art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv: *“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGAMC au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar și TVA suplimentară, precum și accesorii aferente acestora fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere contestată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.06.2016 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili nu s-a stabilit în sarcina .X. SRL diminuarea pierderii fiscale, ci masuri pe care contestatara trebuie sa le aducă la indeplinire, precum:

-înregistrarea în evidența contabilă a influențelor fiscale privind impozitul pe profit ce decurg din încadrarea eronată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal a cheltuielilor privind serviciile achiziționate de la societăți afiliate;

- rectificarea Declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2015 în sensul includerii în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a sumei de .X. lei

aferentă facturilor de consultanță, management și alte servicii similare și regularizarea pierderii de recuperat urmarea inspecției fiscale parțiale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.*

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului”.*

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Administrației pentru Contribuabili Mijlocii .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

**6.** Referitor la solicitarea .X. SRL, în conformitate cu prevederile art.276 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, de **susținere orală a contestației** formulate împotriva Deciziei de impunere nr.F-BCV .X./15.06.2016, aceasta a fost acordată și a avut loc în data de 09.09.2016 la sediul organului de soluționare a contestației, cu participarea reprezentanților organului emitent al actului administrativ fiscal atacat și ai contestatarii, susținerile fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată la dosarul cauzei.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se,

## **D E C I D E:**

**1. Admiterea contestației formula de .X. SRL și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-.X./15.06.2016**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei                   impozit pe profit;
- .X. lei                   majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei                   penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./15.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
- .X. lei TVA ;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

**3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de .X. SRL împotriva măsurilor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.06.2016** emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii .X. și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației pentru Contribuabili Mijlocii .X..

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**

**X**