



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
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 250 / 2016

privind soluționarea contestației formulate de
.X. S.A.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 1349/13.07.2016 și A_SLP 1378/15.07.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr. .X. AIF/11.07.2016 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 1349/13.07.2016 și adresa nr..X. / 13.07.2016 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 1378/15.07.2016, cu privire la contestațiile formulate de **I.X..** cu domiciliul fiscal în **.X., .X., CUI RO .X.,** înregistrată la Registrul Comerțului cu nr. **.X./1999.**

La data depunerii contestației, contribuabilul era înregistrat la poziția X din anexa nr.1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/2015 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Prin contestațiile formulate, **I.X..** contestă:

1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC **.X./10.05.2016** (denumită în continuare Decizie de impunere), emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC **.X./10.05.2016**, respectiv pentru suma totală de **.X. lei** , reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** accesorii aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** accesorii aferente TVA.

2. Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.06.2016 (.X./10.06.2016) astfel cum a fost modificată prin Decizia de impunere nr. .X./10.06.2016, pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

În raport de data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, respectiv a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.05.2016 la data de **16.05.2016** și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.06.2016 (.X./10.06.2016) la data de **14.06.2016**, contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrate la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **17.06.2016** și la data de **11.07.2016** astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aplicată pe contestațiile aflate în original la dosarul cauzei.

Întrucât competența de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.06.2016 (.X./10.06.2016) astfel cum a fost modificată prin Decizia de impunere nr. .X./10.06.2016 aparține Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar fiind sub plafonul de 5.000.000 lei, iar aceste obligații fiscale reprezintă accesorii aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru a cărei contestație competența aparține Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, președintele A.N.A.F. a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației în conformitate cu prevederile art. 4 alin. 1 din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor la solicitarea Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor.

De asemenea, având în vedere prevederile pct. 9.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va conexe dosarele celor două contestații.

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, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestațiile conexe formulate de **.X. S.A.**

I. Prin contestația formulată, .X. S.A. solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.05.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.05.2016, precum și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.06.2016, susținând următoarele:

1. Aspecte de ordin procedural:

contestatarea invocă nelegalitatea inspecției fiscale derulate și invocă în acest sens prevederile art. 104 din Codul de procedură fiscală, prin care se precizează că termenul maxim de finalizare a inspecției fiscale este de 6 luni, iar actele încheiate de echipa de inspecție fiscală în afara acestui termen sunt lovite de nulitate.

Totodată, .X. S.A. (denumită în continuare .X.) consideră că oficialitatea și legalitatea procedurilor de control sunt cerințe imperative menite să asigure protecția administratorului în raport cu reprezentanții autorității și că temporizarea inspecției fiscale și limitarea perioadei în care subiectul de drept poate fi supus unui control reprezintă de asemenea garanții ale respectării principiului securității juridice și a dreptului la un proces echitabil în sensul art. 6 din CEDO.

contestatarea susține 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” conform prevederilor 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”.

Astfel, contestatarea consideră că nerespectarea termenului de 6 luni a inspecției fiscale echivalează cu o depășire nepermisă a limitelor temporale ale mandatului de care echipa de inspecție se bucură, în temeiul legii.

Cu referire la acest aspect contestatarea invocă „sanctiunea” reglementată în mod expres în Noul Cod de Procedură Fiscală, la art. 126 alin(2).

Totodată, raportat la mențiunile din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală contestatarea subliniază că perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală față de .X. S.A. a fost din data de 05.08.2015 până la data de 06.04.2016, astfel depășind limita celor 6 luni reglementate de art. 104 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală, echipa de inspecție fiscală nu mai putea încheia în mod valabil un raport de inspecție fiscală și o decizie de impunere, fiind astfel lovite de nulitate.

Referitor la obligația legală a organelor de inspecție fiscală de stabilire a situației de fapt/ de drept corecte, independent de tratamentul fiscal aplicat de societate, invocând prevederile art. 5, art. 7 alin. 3, art. 12, art. 94 alin. 2, art. 105 alin. 1 și art. 109 alin. 3 lit. b din Codul de procedură fiscală, contestatarea susține că așa cum rezultă din evidențele fiscale ale .X., aceasta a avut un impozit pe profit nedatorat achitat suplimentar în sumă de .X. lei la nivelul anului 2012. Or, în considerarea rolului activ al organului fiscal și într-o corectă aplicare a dispozițiilor legale evocate, atât obligațiile principale impuse prin decizia de impunere cu titlu de impozit pe profit, cât și accesoriile aferente calculate după momentul 2012 sunt greșit stabilite, societatea putând beneficia de compensare.

2. Aspecte de ordin substanțial:

2.1. În ceea ce privește impozitul pe profit.

a. Referitor la respingerea deductibilității unor cheltuieli înregistrate în contabilitate pe baza unor facturi emise de contribuabili inactivi în sumă de .X. lei, contestatarea consideră că având în vedere impedimentele procedurale pe care demersurile de verificare a stării de inactivitate a contribuabililor, au condus la înregistrarea de către .X. a unor cheltuieli din tranzacții cu acești contribuabili și la considerarea lor ca fiind deductibile la determinarea impozitului pe profit datorat de societate, iar .X. susține că a acționat de bună credință și nu poartă nicio responsabilitate pentru neîndeplinirea de către furnizorii săi a obligațiilor fiscale ce le revin.

.X. citează în argumentarea celor expuse Sentința civilă nr. .X./2013 pronunțată de Tribunalul .X., devenită definitivă prin Hotărârea nr. .X./2014 emisă de Curtea de Apel .X. prin care instanța s-a pronunțat în favoarea contribuabilului în vederea acceptării la deducere a sumelor aferente achizițiilor efectuate de la contribuabili inactivi.

Mai mult, contestatarea enumeră reperele jurisprudențiale ale CEDO în sensul în care instanțele sunt obligate să țină cont de constatările de fapt din procedurile judiciare anterioare, repunerea în discuție a situației soluționate definitiv prin alte hotărâri reprezentând o încălcare a art. 6.1 din Convenție.

Valorificând acest reper jurisprudențial, aplicabil atât în materia TVA, cât și a impozitului pe profit, prin contestație, .X. S.A. solicită reîncadrarea cheltuielilor în sumă de .X. lei înregistrate de societate ca urmare a tranzacțiilor desfășurate cu contribuabilii inactivi drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

b. Referitor la stabilirea de venituri suplimentare nerealizate de .X. din închirierea de spații în scop de depozit și de birouri puse la dispoziția .X. S.R.L., societatea contestată precizează că a acordat către .X. spații cu titlu gratuit din hala de producție cu nr. de inventar .X. în perioada 2010-2014 întrucât respectivele spații nu erau utilizate în desfășurarea activității curente, fiind folosite de .X. doar pentru depozitarea unor bunuri iar acordarea lor cu titlu gratuit nu a prejudiciat societatea, neimplicând costuri suplimentare.

Astfel, contestatarea solicită anularea veniturilor suplimentare luate în calculul impozitului pe profit de către echipa de inspecție fiscală, în valoare de .X. lei, anularea impozitului pe profit suplimentar cât și a accesoriilor calculate pentru această situație.

c. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță comercială prestate de .X. în sumă de .X. lei, contestatarea aduce următoarele argumente:

- atât prestarea de servicii de consultanță comercială de către .X., cât și necesitatea și beneficiul acestora pentru activitatea economică a societății sunt dovedite cu documente justificative, iar cheltuielile ocazionate de prestarea acestor servicii trebuie considerate ca fiind deductibile conform prevederilor art. 21 alin. 1, alin.2 și alin.4 lit. m din Codul fiscal, precum și punctul 48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

În acest sens, .X. S.A. subliniază următoarele:

Societatea contestată consideră abordarea organelor de inspecție fiscală în legătură cu prestarea efectivă a serviciilor de către .X. ca fiind nejustificată întrucât prestarea serviciilor de consultanță comercială trebuie analizată în raport de particularitățile unor astfel de servicii și în contextul general al desfășurării activității. În acest sens, contestata susține că a furnizat organelor de inspecție fiscală contractele de prestări servicii încheiate și facturile emise de .X., iar pentru justificarea acestora a avut în vedere documente precum rapoarte de consultanță, corespondență și date colectate de .X. și transmise către .X., precum și consultările și comunicările verbale dintre reprezentanții .X. și .X..

În legătură cu argumentele organelor de inspecție fiscală conform cărora cheltuielile cu serviciile de consultanță prestate de .X. sunt nedeductibile fiscal în baza pct. 41 din Normele metodologice aferente art. 11 din Codul fiscal, contestata menționează că aceste dispoziții legale nu sunt aplicabile serviciilor prestate de .X. deoarece nu intră în categoria serviciilor „de administrare și conducere” ce trebuie deduse la nivelul grupului, servicii la care face referire baza legală utilizată ca argument de autoritățile fiscale.

În fapt, .X. susține că serviciile de consultanță comercială sunt servicii personalizate pe profilul activității economice a .X., respectiv cabluri de medie și joasă tensiune în timp ce .X. spre exemplu și restul subsidiarelor acesteia produc și vând cabluri de înaltă tensiune sau cabluri maritime. Astfel nu se pune problema ca acestea să fie deduse la nivelul firmei-mamă ca un tot unitar, acestea nefiind servicii generice cu caracter general care sunt prestate către toate entitățile din grup, indiferent de profilul acestora.

.X. consideră că serviciile îi sunt necesare având în vedere obiectivele sale de dezvoltare pe piețele externe, iar prestarea lor de către .X. este numai în beneficiul .X., iar informațiile rezultate ca urmare a prestării acestor servicii sunt utilizate la fundamentarea strategiei de vânzări pe termen lung, astfel că aceste costuri revin numai societății, fără ca firma-mamă să fie obligată să suporte aceste costuri.

Totodată, contestata afirmă că vânzările .X. către .X. reprezintă în medie aproximativ 21% din vânzările totale și nu jumătate așa cum au afirmat organele de inspecție fiscală. Mai mult, .X. susține că recuperează costurile suportate cu serviciile furnizate de .X. incluzându-le în prețul de vânzare propus și agreat cu clienții săi, iar .X. a furnizat inspectorilor fiscali modele de calculații de preț în care se observă că toate costurile suportate cu serviciile furnizate de .X. au fost incluse în prețul de vânzare.

.X. consideră că justificarea necesității cheltuielilor cu serviciile de consultanță comercială trebuie analizată prin prisma faptului că aceasta nu dispune de un departament de marketing care să desfășoare activități specifice de cercetare a pieței, promovarea produselor pe piețele externe etc, iar această absență a generat necesitatea compensării funcțiilor sale specifice prin contractarea unor servicii de consultanță comercială/marketing de la un alt

furnizor, pentru a stabili premisele dezvoltării societății pe piețele externe, care reprezintă peste 70% din cifra de afaceri a .X..

contestatarea prezintă fluxurile de bussines pentru vânzările pe piețe externe și plusul de valoare care este adus pe acest flux de interacțiunea cu diferitele centre de competență din cadrul grupului.

Mai mult, .X. S.A. susține că are în derulare un contract de licență pentru marca de comerț și marca înregistrată încheiat din anul 2001 până în 2004 cu entitatea afiliată .X. S.A. pentru ca aceasta să se poată folosi de marca înregistrată comerț „.X. ” în România.

Referitor la mențiunile organelor de inspecție fiscală relativ la acest aspect, contestatarea apreciază că este nevoie să se facă o distincție clară între obiectul contractului de licență ce constă în utilizarea mărcii de comerț „.X. ” de către .X. și cel al contractului de prestări servicii încheiat cu .X. în baza căruia aceștia din urmă consiliază .X..

Referitor la serviciile de asistență tehnică prestate de .X. constând în transferul de drepturi neexclusive și netransferabile de folosință privind know-how-ul și documentația tehnică pentru producerea anumitor tipuri de cabluri și în raport de argumentele organelor de inspecție fiscală că „nu mai era necesar contractul de consultanță încheiat cu .X.”, contesatoarea face mențiunea că se impune o distincție clară între specificul serviciilor de asistență tehnică conexe mărcii și al celor de consultanță comercială prestate de .X.. În acest sens, .X. susține că nu se poate argumenta că serviciile de asistență tehnică includ și componenta de prospectare a piețelor externe pe care o au serviciile de consultanță comercială prestate de .X., întrucât acestea sunt limitate la a oferi specificații de natură tehnică și nu comercială, care să permită .X. să își perfecționeze produsele și să le fabrice conform standardelor .X..

În ceea ce privește argumentele organelor de inspecție fiscală referitoare la activitățile asumate de .X. în contractul de asistență comercială, contestatarea consideră că activitatea de „*protejarea reputației și fondului de comerț al angajatorului pe piețele externe și a intereselor angajatorului, cu diligența unui bun om de afaceri*” trebuie analizată în ansamblul demersurilor întreprinse de .X. în activitățile de prospectare a piețelor externe și de promovare a .X. care fac obiectul contractului de consultanță comercială. Totodată, .X. susține că .X. îndeplinește și un rol de reprezentare al .X. pe piețele externe.

În legătură cu faptul că pe piețele internaționale produsele .X. sunt vândute prin intermediul .X. S.A., contestatarea face mențiunea ca se impune o distincție clara între activitățile de consultanța comerciala realizate de .X. care sunt premergatoare vanzarilor si activitatea de vanzare propriu-zisa care se concretizeaza doar ulterior prospectarii pietelor externe, stabilirii contactelor cu potentiale grupuri de clienti, obtinerea certificarilor necesare pentru comercializarea produselor pe pietele respective și face referire și la argumentele prezentate de .X. in Nota explicativa nr. .X./29.02.2016 depusa ca urmare a Solicitarii nr. .X./15.02.2016, in baza carora societatea explica faptul ca functia de vanzari este asigurata la nivelul unor tari in care .X. isi

comercializeaza produsele direct catre client inasa cu asistenta unor agenti de vanzari si comisionari (atat entitati afiliate cat si neafiliate) cu care Societatea are incheiate contracte.

.X. precizează, de asemenea ca prestarea serviciilor de consultanta comerciala/marketing de catre .X. s-a concretizat in activitati de prospectare a pietelor externe pentru a identifica cerintele pentru anumite produse in functie de specificul pietei.

In legatura cu beneficiul inregistrat de .X. ca urmare a serviciilor prestate de .X., contestatarea consideră ca acesta poate fi cuantificat atat prin cresterea numarului de clienti ai .X. pe pietele externe, cat si prin introducerea unui numar mare de produse noi pe aceste piete, care sunt adresate unor clienti noi sau celor deja existenti, și, referitor la acest aspect, face următoarele precizări:

- începand cu anul 2013 .X. a vândut produse catre clientul .X. din Singapore, contactat de .X. in anul 2010;
- ca urmare a recomandarilor primite de la .X. in anul 2010, incepand cu anul 2012 a avut un client nou in Noua Zeenlanda - .X.;
- începand cu anul 2012 .X. vinde produse catre clientul .X. din Kuwait, ce a fost contractat de .X. in anul 2011, asa cum reiese din "Raportul de sinteza de la expozitia .X. 2011(.X.) din DUBAI – ORIENTUL MIJLOCIU si prezentarea oportunitatilor de afaceri";
- în legatura cu piata din Elvetia ce a fost prospectata de .X. in anul 2012, .X. susține că a realizat vanzari semnificative catre .X.incepand din 2013;
- în legatura cu piata din Africa ce a fost prospectata de .X. in anul 2012, .X. precizează că are legaturi de afaceri cu compania .X. Limited din 2014;
- referitor la piata din Egipt, ce a fost prospectata de .X. in anul 2014 asa cum reiese din raportul "Sinteza oportunitatilor unor potentiale afaceri in Egipt", mentionam ca in anul 2016 .X. a primit prima solicitare de comanda de la un client pentru vanzarea produselor sale pe aceasta piata: .X. - T.X..;
- în legatura cu clientul .X. ce a fost contactat de .X. in anul 2010, asa cum reiese in baza "Raportului de sinteza privind activitatile de dezvoltare a pietei din Marea Britanie si prezentarea procedurilor de certificare pentru cablurile de semnalizare" despre care echipa de inspectie fiscala a mentionat ca nu face parte din lista de client externi ai .X., este important de precizat faptul ca .X. a realizat vanzari catre acesta inasa in relatia comerciala cu .X. a fost necesar ca .X. sa utilizeze un promotor. Astfel, vanzarile catre .X. au fost efectuate indirect printr-un alt client, motiv pentru care acesta nu apare in lista de clienti externi ai .X..

In plus, referitor la afirmatiile organelor de inspectie fiscală in baza carora in perioada 2010-2013, singurul client din Africa de Sud a fost .X. catre care s-au facut livrari in baza propriilor sale comenzi nu sunt justificate intrucat vanzarile efective catre client se fac in baza comenzilor facute de acestia si nu sunt intermediare de .X., contestatarea susține că exista in mod normal o diferenta temporala intre momentul prospectarii pietelor externe de catre .X. – care reprezinta si momentul angajarii cheltuielilor cu serviciile de consultanta in

contabilitatea .X. si momentul realizarii vanzarilor efective de produse catre clienti de pe aceste piete care coincide cu momentul obtinerii de venituri de catre .X.. Aceasta diferenta temporală este justificata prin prisma specificitatii serviciilor si demersurilor pe care .X. trebuie sa le intreprinda ulterior prospectarii pietelor externe si nu poate fi in niciun caz interpretata in sensul ca .X. nu a realizat niciun beneficiu ca urmare a acestor servicii.

Totodată, .X. susține că structura sa nu include un departament de marketing care sa poata fi implicat in activitatile de prospectare a pietelor externe in vederea luarii unei decizii in sensul penetrării pietelelor respective, introducerea de anumite segmente de produse pe pietele externe si alte decizii strategice in acest sens.

Totodata, in ceea ce priveste constatarile organelor de inspectie fiscala in baza carora .X. a prezentat situatii tabelare cu sigla .X., realizate prin preluarea integrala sau partiala a unor situatii si tabele publicate online de .X., etc. este important de subliniat faptul ca in cadrul rapoartelor sale .X. a citat sursele mai sus mentionate fara a pretinde ca informatiile cuprinse in acestea sunt rezultatul unor cercetari proprii de piata facute de .X..

De asemenea, cu privire la argumentele echipei de inspectie fiscala in baza carora nu se poate sustine beneficiul inregistrat de .X. ca urmare a costurilor angajate cu serviciile de consultanta comerciala intrucat rezultatele financiare au cunoscut o diminuare incepand cu anul 2012, contestatarea apreciază ca acestea sunt irelevante intrucat din punct de vedere fiscal deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile nu este in niciun fel conditionata de inregistrarea de profit.

In sprijinul argumentelor sale, .X. prezintă în contestație extrase din raspunsurile oferite la solicitarile din Nota explicativa și solicită a se lua in considerare natura serviciilor prestate de .X. catre .X. si a se aborda latura fiscala a acestora prin prisma prevederilor art 21 al (1) Titlul II din Legea 571/2013 privind Codul fiscal.

In legatura cu prestarea efectiva a serviciilor, societatea susține că a furnizat echipei de inspectie fiscala, contractele de prestari servicii incheiate si facturile emise de .X. Cipru pentru serviciile prestate și ca sunt indeplinite prevederile art. 21 alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 48 al Titlului II din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice pentru aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat serviciile sunt executate in baza unui contract valabil si totodata, prestarea efectiva a serviciilor este justificata si prin informatiile transmise prin comunicare verbala de catre reprezentantii .X. precum si prin documentele relevante pentru astfel de servicii, si anume rapoarte si alte materiale corespunzatoare ce au fost prezentate organelor de inspectie fiscala.

Referitor la capacitatea .X. de a presta servicii de consultanță comercială în beneficiul .X. contestatarea face mențiunea că, desi nu are un site propriu, informatii cu privire la obiectul sau de activitate, se regasesc in mediul on-line pe

site-urile economice de specialitate, cum este spre exemplu baza de date .X.. Astfel, informatia echipei de inspectie fiscala referitoare la angajati este eronata, asa cum reiese din adeverinta emisa de Serviciile de Asigurari Sociale emisa de Ministerul Muncii si Asigurarilor Sociale din Cipru, conform careia .X. a platit contributiile la Fondul de Asigurari Sociale pentru 2 angajati pana in luna Decembrie 2015. In plus, in vederea prestarii serviciilor, .X. Cipru a subcontractat parte din servicii catre .X. Exports, o subsidiara a .X. Cipru.

Din perspectiva formularii prevederilor contractuale in baza carora in indeplinirea obligatiilor contractuale, .X. actioneaza ca un antreprenor independent neavand autoritatea sau dreptul sa isi asume vreo obligatie in numele .X., respectiv de a incheia contracte in numele acesteia sau de a da o garantie sau declaratie pentru sau in numele .X.. Astfel, contestatarea face precizarea ca activitatea .X. desfasurata in beneficiul .X. este strict axata pe servicii de consultanta comerciala care vizeaza in principal descoperirea si intelegerea obiceiurilor consumatorilor, identificarea cerintelor existente pe pietele externe pentru anumite tipuri de produse, promovarea .X. pe pietele externe, etc. Prin natura lor, aceste servicii au o componenta dinamica, care nu poate fi materializata prin obiective care sa abordeze o anumita problema strict precizata, cuantificabile ca atare, cum se poate intampla in cazul unor servicii de reparatii, mentenanta, contabilitate, etc., ci mai cu seama prin obiective strategice.

In acest sens, mentioneaza ca strategia de vanzari a .X. are ca principal obiectiv cresterea vanzarilor de export catre clienti neafiliati, intrarea pe pietele externe fiind un obiectiv important pentru societate, pentru indeplinirea caruia .X. a contractat servicii de consultanta comerciala/marketing de la .X., pentru a stabili premisele dezvoltarii sale pe pietele externe, in contextul in care cea mai mare parte a produselor comercializate de .X. sunt plasate pe piete din afara Romaniei, iar datele publice transmise de .X. in baza contractului de consultanta comerciala au fost doar colectate de aceasta din urma spre a fi prezentate .X. pentru a avea o imagine de ansamblu asupra particularitatilor pietelor externe si nu reprezinta rezultatul unor sondaje de piata, studii statistice efectuate de .X..

In plus, pentru a sublinia importanta si necesitatea unor informatii publice consideram oportun a face o paralela cu baza de date .X. care ofera acces la informatii despre o multitudine de companii, .X. mentioneaza ca oferirea de informatii publice de catre .X. nu reprezinta o neindeplinire a obiectivelor acestuia ci din contra este o parte semnificativa din ansamblul serviciilor de consultanta comerciala prestate intrucat datele colectate de .X. cu privire la pietele externe reprezinta un punct de pornire pentru a intelege care sunt specificitatile pietelor respective, de a identifica ce game de produse trebuie oferite pe anumite piete, care sunt segmentele de clienti ce trebuie vizati, care este cel mai bun mod de promovare a produselor, identificand astfel cele mai bune oportunitati de dezvoltare.

De asemenea, .X. precizeaza ca vanzarile de produse catre .X. reprezinta in medie 21% din activitatea de vanzari a .X. pe perioada 2010-2014, Societatea

realizand vanzari externe intre .X. milioane RON si X milioane RON per an in perioada 2010 - 2014 catre clienti externi neafiliati (i.e. din afara grupului).

Cu privire la modul in care au fost transmise informatiile ce faceau obiectul contractului de consultanta comerciala de catre .X., .X. susține că natura contractului de consultanta a generat doua categorii de informatii: informatii scrise si informatii transmise prin comunicare verbala.

In ceea ce priveste constatarile echipei de inspectie fiscala cu privire la lipsa de interes a .X. in a primi informatii rapid, care sa raspunda unor cerinte si solicitari punctuale, fapt ce rezulta si din clauzele din contractul incheiat cu .X., contestatarea argumentează că solicitarile punctuale au fost facute in timpul intalnirilor, asa cum a fost mentionat de reprezentantii .X. in cadrul Notei explicative, chiar daca acestea nu s-au concretizat in solicitari scrise din partea .X..

In plus, .X. a consiliat .X. in vederea solicitarii si obtinerii aprobarilor, calificarilor, precalificarilor si licentelor necesare in activitatea de desfacere a produselor sale pe pietele externe.

La nivelul .X. costul serviciilor furnizate de .X. Cipru se situeaza la aproximativ 1% din cifra de afaceri aferenta activitatilor desfasurate in afara Romaniei (asa cum am aratat si in tabelul de mai jos), in vreme ce conform informatiilor din studiile de piata efectuate de .X. , companiile care opereaza in domeniul business to business cu produse industriale (ca si produsele .X.) cheltuiesc in medie pana la 8% din cifra de afaceri pentru astfel de activitati de marketing. Prin urmare, suma aferenta serviciilor prestate de catre .X. Cipru nu este de natura a influenta semnificativ pozitia fiscala a .X., iar aceasta recupereaza costurile suportate cu serviciile furnizate de .X. Cipru incluzandu-le in preturile de vanzare aferente produselor comercializate, fapt dovedit organelor de inspectie fiscala prin prezentarea calculatiilor de pret care arata includerea acestei cheltuieli in metodologia de formarea a preturilor de vanzare. In plus, .X. a platit impozit pe veniturile nerezidentilor cu retinere la sursa pentru serviciile prestate de catre .X. Cipru.

Avand in vedere ca impozitul cu retinere la sursa a fost achitat inclusiv in perioadele in care .X. a inregistrat pierdere, analizand intreaga perioada supusa inspectiei fiscale se poate observa ca impactul asupra nivelului taxelor platite la bugetul de stat este de .X. lei (reprezentand diferenta intre impactul asupra impozitului pe profit si impozitul cu retinere la sursa platit in .X.). Prin raportarea acestei sume la totalul sumelor platite de .X. catre bugetul de stat in aceeasi perioada, si anume .X. lei, se poate constata ca aceasta reprezinta 1,01% din aceste obligatii. In acest context se poate concluziona in mod rezonabil ca .X. nu a urmarit obtinerea de beneficii fiscale.

2.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

2.2.1. *Respingerea deductibilitatii TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de bunuri de la contribuabili declarati inactivi*

.X. S.A. argumentează ca dreptul de deducere a TVA nu poate fi, în mod rezonabil, negat .X. ca efect al neindeplinirii de către furnizorii săi a obligațiilor impuse de legiuitor sub aspectul declarării stării de inactivitate în raporturile comerciale cu terți beneficiari.

Practica recentă a instanțelor naționale și comunitare este unitară în a recunoaște dreptul de deducere al societăților care, cu bună-credință, s-au încrezut în aparența documentelor (i.e. facturilor) emise de furnizori dovediți ulterior a fi inactivi și consideră că relevante în acest sens sunt următoarele: **Sentința civilă nr. .X./2013** pronunțată de Tribunalul .X., devenită definitivă prin Hotărârea nr. .X./2014 emisă de Curtea de Apel .X. prin care instanța s-a pronunțat în favoarea contribuabilului în vederea acceptării la deducere a sumelor aferente achizițiilor de la contribuabili inactivi Cazul C-277/14 („**PPUH**”), Cazul C-324/11 („**Gábor Tóth**”).

În considerarea principiului prevalenței normei comunitare asupra dreptului național și a efectului direct de care Directiva TVA se bucură în dreptul național, societatea apreciază că dreptul de deducere a TVA în suma de .X. lei aferentă achizițiilor de bunuri de la contribuabili declarați inactivi nu poate fi negat Societății.

Astfel, se impun a fi valorificate reperatele jurisprudențiale CJUE invocate mai sus, în condițiile în care:

- toate achizițiile analizate de echipa de inspecție fiscală au fost destinate operațiunilor taxabile ale societății, respectiv materiale consumabile, produse de papetărie, etc.
- pentru toate aceste achiziții societatea deține facturi care conțin toate elementele formale prevăzute de legislația de TVA.

În aceste condiții, .X., în calitate de societate beneficiară, nu poate fi trasă la răspundere ca urmare a neindeplinirii de către furnizorii cu care aceasta a realizat fapte de comerț a obligațiilor fiscale ce le revin.

Astfel, din perspectiva fiscală, comportamentul inactiv al contribuabililor furnizori nu se poate rasfrange asupra societății beneficiare.

2.2.2 TVA colectată suplimentar în suma de .X. lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către .X. SRL

.X. susține că spațiile puse la dispoziție pentru .X. reprezentau parte din hală de trefilare care nu era folosită în totalitate, astfel ca utilizarea lor de către .X. nu a constituit un prejudiciu pentru .X. și nici nu a presupus cheltuieli suplimentare.

Conform prevederilor legislației de TVA, în cazul serviciilor prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă în folosul altor persoane, este asimilată unei prestări de servicii cu plată.

În acest caz, baza de impozitare este constituită din suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii (art. 137, alin. 1, lit. d).

2.2.3 Respingerea deductibilitatii TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de servicii de consultanta de la .X.

In completarea argumentelor de ordin substantial expuse la capitolul referitor la impozitul pe profit, contestatarea susține că organele de inspecție fiscală au o abordare contradictorie in sensul ca pe de-o parte aprecieaza tranzactiile cu .X. ca fiind "aparente" si neprestate, iar pe de alta parte considera ca sunt prestate dar nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale .X. și invocă în acest sens prevederile art. 5 și art. 7 ale Ordonantei 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

În considerarea susținerilor sale, .X. S.A. invocă prevederile art. 145 și art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal in vigoare in perioada 2009 – 2014, Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugată și jurisprudenta CJUE conform căreia autoritatile nationale sunt obligate sa interpreteze dreptul national in conformitate cu dreptul Uniunii Europene, datorita prioritatii acestuia din urma acest fapt fiind prevăzut și de noul Cod fiscal (Legea 207/2015) la art. 11 alin. 11, și anume ca in domeniul taxei pe valoarea adaugata si al accizelor, autoritatile fiscale si alte autoritati nationale trebuie sa tina cont de jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene.

Totodată, contestatarea citează Cazul C-274/10 "Comisia Europeana impotriva Ungariei", Cazul C-465/03 "Kretztechnik AG", C-29/08, "AB SKF", C-285/11 "Bonik", C-80/11 si C-142/11 „Mahagében Dávid” C-277/14 PPUH.

.X. consideră că în cauza sunt indeplinite conditiile pentru deductibilitatea TVA aferenta facturilor emise de catre .X..

In acest sens, in mod suplimentar argumentelor de ordin substantial prezentate la capitolul referitor la impozitul pe profit, .X. susține ca, in materia TVA, documentul prevazut de legislatia pentru deducere (si implicit pentru probarea serviciilor prestate), este exclusiv factura. Existenta oricaror altor documente (i.e. contract, situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, etc.) este necesara numai pentru deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și chiar si in ipoteza in care, prin absurd, s-ar considera ca serviciile nu au fost prestate (ipoteza fata de care Societatea se opune), .X. nu ar fi obligata la plata TVA.

Intr-o atare situatie, autoritatile ar fi obligate sa anuleze atat dreptul de deducere cat si taxa colectata inregistrate prin mecanismul taxarii inverse. In acest sens s-au exprimat autoritatile fiscale romane in mai multe rânduri, respectiv prin adresa MFP emisa in data de 01.11.2010 și Decizia nr. X/2008, emisa de Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului .X. , unde se face referire la adresa emisa de Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

Rezulta astfel ca in cazul in care autoritatile considera serviciile ca nefiind prestate, nu se poate pastra doar taxa colectata (care nu este datorata daca nu s-a prestat serviciul), in timp ce taxa dedusa este anulata. Totodată, in conformitate cu principiile TVA, conform carora taxa este aplicata in principiu

pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, este de la sine inteles ca atunci cand nu exista nicio livrare de bunuri/prestare de servicii nu se datoreaza taxa.

2.3. În ceea ce privește relațiile de afiliere și dosarul prețurilor de transfer, .X. prezintă o serie de argumente în baza cărora consideră nejustificate și fără temei următoarele:

a. Realizarea unei ajustari aferente activitatii de productie pe fondul:

- unor erori de calcul in realizarea ajustarii pentru anii 2013 si 2014;
- utilizarii unei abordări inconsecvente asupra ajustării indicatorului de profitabilitate al activității de producție, în sensul în care depășirea intervalului intercuartilar este remediată numai în situația în care acesta se situează sub cuartila 1, nu și în cazul în care acesta depășește cuartila 3;
- neeliminarii din calculul indicatorului de profitabilitate al Societatii a cheltuielilor inregistrate in legatura cu Steelemet inainte de a realiza comparabilitatea cu indicatorul de profitabilitate al esantionului de comparabile;
- respingerii analizei realizate prin metoda comparării prețurilor necontrolate, a ajustărilor realizate ca urmare a circumstanțelor economice în cadrul cărora a fost derulată activitatea, și a setului de societăți independente comparabile selectate în cadrul Dosarului de prețuri de transfer.

b. Respingerea analizei realizata prin metoda comparării prețurilor în cazul contractului de asistență tehnică;

c. Respingerea analizei realizata prin metoda comparării prețurilor în cazul contractului de de licență pentru marcă de comerț și marcă înregistrată;

d. Respingerea analizei realizata prin metoda comparării prețurilor în cazul contractelor de servicii de agent;

e. Respingerea analizei realizata prin metoda comparării prețurilor în cazul contractelor de inchiriere;

f. Considerarea refacturărilor de prețuri către entități afiliate ca fiind realizate fără respectarea principiilor de prețuri de transfer;

g. Realizarea ajustarii aferente analizei activitatii de producție.

1. Referitor la metoda comparării prețurilor, .X. a considerat relevant de a aplica, **în primă fază**, metoda CPN prin evaluare internă, întrucât aceasta a derulat tranzacții comparabile în perioada supusă verificării, atât cu persoane afiliate, cât și cu entități independente.

În ceea ce privește obiecțiile prezentate de către autoritățile fiscale în cadrul Raportului de Inspecție Fiscală, cu privire la metoda CPN aplicată prin evaluarea internă în cazul achizițiilor de materii prime (cupru și aluminiu), și anume obiecții privind diferențe între produsele comparate, respectiv condiții de comercializare, .X. consideră neîntemeiate și nefondate argumentele invocate de autoritățile fiscale, după cum urmează:

- referitor la faptul că analiza CPN cuprinde „*doar două societăți afiliate din Grecia (.X. și .X.) și o singură societate din Bulgaria (.X. Ltd.)*”, în cazul

achizițiilor de cupru, respectiv, „*doar o societate afiliată din Grecia (.X.) și două societăți neafiliate, una din .X. și alta din România (.X. SA)*”, în cazul achizițiilor de aluminiu, .X. invocă faptul că, potrivit prevederilor în materie de prețuri de transfer, aplicarea metodei CPN prin evaluare internă nu restrânge analiza comparativă la un anumit număr de societăți comparabile.

De asemenea, deși au fost realizate achiziții de materii prime de la o singură entitate independentă (în cazul achizițiilor de cupru), respectiv de la două entități independente (în cazul achizițiilor de aluminiu), .X. a prezentat în cadrul dosarului de prețuri de transfer un număr semnificativ de tranzacții derulate pentru fiecare an din perioada analizată cu acestea.

Societatea menționează faptul că, pe parcursul inspecției fiscale, nu a primit nicio solicitare din partea autorităților fiscale privind furnizarea unor informații / documente suplimentare în acest sens.

- referitor la faptul că analiza CPN cuprinde „*un singur tip de produs (fir de cupru de 8 mm) fără a se specifica unitatea de măsură de referință*”, în cazul achizițiilor de cupru, respectiv „*produse cu dimensiuni diferite*”, în cazul achizițiilor de aluminiu, Societatea invocă prevederile punctului nr. 5, alin. (1), lit. (a) din Normele Metodologice de aplicare a prevederilor articolului nr. 11, alin. (4) din Codul Fiscal.

Astfel, societatea contestată consideră că a efectuat o analiză comparativă a unor bunuri similare, ținând seama de caracteristici similare (i.e. același material și tip de bun – fire de cupru, aceeași dimensiune – 8mm) achiziționate atât de la entitate afiliată, cât și de la entitate independentă.

În ceea ce privește achizițiile de aluminiu realizate de .X., analiza comparativă a fost efectuată, de asemenea, ținând seama de caracteristici similare ale unor bunuri similare achiziționate atât de la entități afiliate, cât și de la entități independente, și anume bunuri fabricate din același material (i.e., fire din aluminiu) având dimensiuni similare (i.e., 9,5 mm / 19 mm în cazul entităților afiliate, respectiv 9,5 mm / 15 mm / 19 mm în cazul societăților independente), cu destinație de utilizare similară, tranzacționate în aceeași perioadă.

Prin urmare, societatea consideră afirmația autorităților fiscale potrivit căreia în cadrul analizei comparative nu a fost specificat „*gradul de puritate, procentul de impurități, etc.*” al materiilor prime tranzacționate, drept abuzivă și neîntemeiată.

- referitor la faptul că, în cadrul analizei CPN prin evaluare internă, „*pentru afiliații din Grecia cantitățile sunt certe de 6.000 tone și ani întregi, pentru neafiliatul din Bulgaria se aproximează o cantitate de aproximativ 1.200 pe an pentru anii 2010-2012, în timp ce în anii 2013 și 2014 de la afiliați și 6.000 de tone aferente fiecărui an, sunt comparate la neafiliat cu lunile iulie și august din 2013 și cantitatea totală de 200 de tone, respectiv lunile ianuarie și februarie 2014 și cantitatea totală de 500 de tone.*”, societatea contestată menționează faptul că, în ceea ce privește cantitățile tranzacționate, conform prevederilor legislative din Normele Metodologice de aplicare a art. 11 din Codul Fiscal, **“în cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de**

vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate”. În acest sens, având în vedere faptul că indiferent de cantitatea achiziționată de materii prime, .X. nu a beneficiat de discount-uri de volum la întrunirea unor anumite cantități, prețul aferent materiilor prime nu a fost influențat într-o manieră semnificativă de diferențele de cantitate achiziționate de la entități afiliate, respectiv entități independente.

Mai mult, în ceea ce privește perioada de tranzacționare a materiilor prime, prețurile de achiziție de materii prime nu au fost influențate de eventuale discount-uri de volum, precum nici de frecvența tranzacțiilor desfășurate în cursul unui an. În acest sens, nu a fost considerată necesară realizarea unor eventuale ajustări la nivelul prețurilor plătite de .X. pentru materiile prime achiziționate de la furnizori (entități afiliate, respectiv entități independente), pentru a corecta potențiale diferențe de preț determinate de diferența de cantitate.

Pentru a întări cele menționate mai sus, potrivit liniilor directoare emise de Ghidul OCDE ”[...] o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată [...] în sensul metodei CPN dacă este îndeplinită una dintre cele două condiții: **niciuna dintre diferențele (dacă există) între tranzacțiile comparate sau între companiile care desfășoară aceste tranzacții nu pot afecta substantial prețul de piață; sau dacă pot fi făcute ajustări cu un grad ridicat de acuratețe astfel încât să fie eliminate efectele substanțiale ale acestor diferențe**”.

De asemenea, contestatarea precizează că legislația în vigoare nu prevede un anumit număr de ani cu date disponibile pentru care ar fi relevantă efectuarea unei comparații din perspectiva prețurilor de transfer iar datele prezentate pentru tranzacțiile cu fire din aluminiu pentru anii 2013 și 2014, cel puțin pentru cei doi ani, sunt valide și susțin concluzia conform căreia prețul plătit în perioada analizată către entitățile afiliate nu a depășit prețul perceput de entități independente și, prin urmare, nu încalcă principiile prețurilor de transfer. Prin urmare, .X. a făcut toate demersurile necesare pentru identificarea unor tranzacții derulate cu independenți care prezentau cea mai ridicată comparabilitate, iar diferențele aferente generau un impact nul sau minim asupra prețului și consideră afirmația autorităților fiscale potrivit căreia în cadrul analizei comparative nu au fost luate în considerare anumite diferențe de caracteristici ale achizițiilor de materii prime realizate de .X., drept abuzivă și neîntemeiată.

- referitor la faptul că „**condițiile de livrare .X. sunt două condiții distincte .X. , cu caracteristici diferite, în nici un caz similare.**”, .X. menționează că, potrivit definițiilor .X. , condiția de livrare .X.) presupune obligații minime pentru vânzător care trebuie să pună marfa la dispoziția cumpărătorului la sediul său fără a răspunde de încărcarea mărfii în mijlocul de transport al cumpărătorului, acesta din urmă suportând toate riscurile pe care le comportă preluarea mărfii și transportarea acesteia la destinație, în timp ce condiția de livrare .X. transportator) presupune ca marfa, după ce a fost vândută este predată de

exportator primului cărauş, numit de cumpărător, la locul convenit, obligaţia vânzătorului fiind aceea de a încărca şi stivui marfa în containere în mijlocul de transport pe cheltuiala sa, rămânând în sarcina cumpărătorului cheltuielile cu transportul şi de descărcare.

Astfel, diferenţa între cele două tipuri de condiţii de livrare, .X. , este reprezentată doar de modalitatea de transfer al bunurilor către portul de plecare şi a întocmirii declaraţiei de export, care în cazul livrării de tip .X. sunt realizate de vânzător. Prin urmare, această diferenţă între cele două tipuri de condiţii de livrare nu are un impact asupra preţurilor bunurilor tranzacţionate.

Având în vedere toate aspectele prezentate mai sus, .X. consideră că argumentele autorităţilor fiscale conform cărora tranzacţiile prezentate în cadrul dosarului de preţuri de transfer nu sunt comparabile, iar metoda CPN (comparării preţurilor necontrolate) prin evaluare internă nu poate fi aplicată în acest sens, sunt neîntemeiate şi nefondate.

- Referitor la metoda CPN prin evaluare internă aplicată în cazul vânzărilor de produse finite, contestatarea precizează că identificarea unor tranzacţii similare, desfăşurate în condiţii similare este *dificilă* şi nu *imposibilă*.

Astfel, .X. a considerat relevant de a aplica, în primă fază, metoda CPN prin evaluare internă, întrucât aceasta a derulat tranzacţii comparabile în perioada supusă verificării, atât cu persoane afiliate, cât şi cu entităţi independente.

- Referitor la metoda CPN prin evaluare internă aplicată în cazul vânzărilor de deşeuri, societatea a prezentat în cadrul raportului de preţuri de transfer, în legătură cu vânzările de deşeuri faptul că *“preţul este stabilit pe baza unor formule complexe, dar componentele acestei formule diferă de la un contract la altul.”*

În acest sens, .X. a prezentat drept documente justificative, contractele încheiate în legătură cu aceste vânzări de deşeuri, însă a întâmpinat un grad ridicat de dificultate privind determinarea unor ajustări rezonabile pentru a elimina impactul diferenţelor din formule în preţul final al bunurilor.

2. Referitor la Metoda marjei nete de tranzacţionare (MMNT)

A. Referitor la modul de calcul al profitului şi de determinare al indicatorului de profitabilitate – cheltuieli de marketing primite

În ceea ce priveşte obiecţiile prezentate de către autorităţile fiscale în cadrul raportului de inspecţie fiscală, societatea opinează că din punct de vedere fiscal, cheltuielile înregistrate de .X. în legătură cu serviciile de consultanţă primite de la entitatea afiliată .X. au fost considerate de autorităţile fiscale ca fiind nedeductibile este o judecata eronată. Totuşi faptul că ulterior pe baza acestei judecati acestea nu au fost luate în calcul pentru determinarea profitului imposibil ajustat în baza analizei făcute de echipa de inspecţie fiscală, reprezintă o abordare potrivită a tratamentului cheltuielilor nedeductibile în

vederea evitării dublei impozitări din perspectiva prețurilor de transfer.

Cu toate acestea, valorile pentru indicatorul MMNT luate în considerare de echipa de inspecție fiscală sunt cele prezentate de .X. în cadrul raportului de prețuri de transfer la pagina 130. Aceste valori au fost determinate de echipa de inspecție fiscală pornind de la premisa conform căreia, cheltuielile înregistrate de Societate cu serviciile de consultanță primite de la entitatea afiliată .X. sunt considerate deductibile și de la premisa că aceste cheltuieli de consultanță (de marketing) se regăsesc și în baza de costuri ale comparabilelor selectate, fiind costuri reale.

În măsura în care tratamentul fiscal al acestor servicii este diferit, așa cum este precizat de către autoritățile fiscale, cu atât mai mult pe fondul considerării că aceste cheltuieli nu ar fi reale și pe cale de consecință, nu ar fi fost înregistrate de o societate independentă, valoarea cheltuielilor de exploatare ale societății înregistrate în perioada supusă verificării, 2010 – 2014, ar trebui diminuată, după cum urmează:

Indicator	2010	2011	2012	2013	2014
Cheltuieli de exploatare (A)	X	X	X	X	X
Cheltuieli cu serviciile primite de la .X. (B)	X	X	X	X	X
Cheltuieli de exploatare deductibile (C= A - B)	X	X	X	X	X

Prin urmare, aceste cheltuieli de consultanță *“vor ajusta în mod pozitiv profitul .X. S.A. și implicit indicatorul ales de societate MMNT (RRCT), așa cum se va arăta în continuare”*.

Cu toate acestea, impactul tratamentului fiscal al acestor cheltuieli de consultanță asupra indicatorului MMNT nu a fost luat în considerare în determinarea calculului prezentat în raportul de inspecție fiscală (în schimb valoarea cheltuielilor nedeductibile a fost dedusă ulterior calculului ajustării de prețuri de transfer din valoarea acesteia, strict pentru anii 2013 și 2014).

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art. 3, lit. b) din Codul Fiscal *„certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale”*, contestatarea susține că abordarea autorităților fiscale în acest caz conduce la o lipsă de consecvență prin aplicarea unui tratament fiscal arbitrar, încălcând, astfel, principiul certitudinii impunerii.

Astfel, având în vedere valoarea ajustărilor realizate la nivelul cheltuielilor de consultanță, prezentate în tabelul de mai sus, în continuare este ilustrat

calculul profitului operațional, respectiv calculul indicatorului MMNT, ținând cont de abordarea autorităților fiscale din cadrul raportului de inspecție fiscală.

Indicator	Mod calcul	2010	2011	2012	2013	2014
Venituri din exploatare	A	X	X	X	X	X
Cheltuieli de exploatare deductibile	B	X	X	X	X	X
Profit din exploatare ajustat	$C = A - B$	X	X	X	X	X
MMNT / marjă de adaos comercial netă	$D = C / B$	X	X	X	X	X

Prin urmare, în cazul în care abordarea menționată de organul de inspecție fiscală este aplicată în calculul indicatorului de profitabilitate pentru activitatea de producție realizată de .X., o nouă comparație a marjei de adaos comercial netă cu valorile medianei trebuie efectuată (ca urmare a impactului considerării cheltuielilor cu serviciile de consultanță ca fiind nedeductibile / nereale de către echipa de inspecție fiscală).

Având în vedere cele de mai sus, în ceea ce privește anul 2010, valoarea marjei de adaos comercial netă calculată pentru acest an depășește și în această situație cuartila 3, iar un rezultat similar este întâlnit și pentru anul 2012 (marja de adaos comercial netă devine 2,68% în vreme ce intervalul intercuartilă este cuprins între .X. % și .X. %), în timp ce valorile marjei de adaos comercial nete sunt mai mici decât cuartila inferioară.

Astfel, societatea prezintă situația ajustărilor cheltuielilor de exploatare a .X. ca urmare a analizei din punct de vedere al prețurilor de transfer a activității de producție (unde cheltuielile de exploatare au fost deja reduse de către organul de inspecție fiscală prin considerarea ca nedeductibilă a cheltuielii aferente serviciilor de consultanță primite de la .X. (.X.) LTD:

Indicator	Calcul	2010	2011	2012	2013	2014
Venituri din exploatare	A	X	X	X	X	X
Mediana obținută ca urmare a studiului de comparabilitate realizat de inspecție fiscală	B	X	X	X	X	X
Cheltuieli de exploatare ulterior ajustării de prețuri de transfer	$C = A / (1 + B)$	X	X	X	X	X
Cheltuieli de exploatare	D	X	X	X	X	X

Indicator	Calcul	2010	2011	2012	2013	2014
fara cheltuiala cu Steelemet						
Ajustare de prețuri de transfer a cheltuielilor de exploatare (ulterior ajustării prin considerarea nedeductibilă a cheltuielilor cu serviciile de consultanță comercială)	E = D - C	X	X	X	X	X
Proba calculului prin care a fost determinată ajustarea de prețuri de transfer						
Profit din exploatare (ajustat)	$F = A - C$	X	X	X	X	X
MMNT obținut în urma ajustării de prețuri de transfer a cheltuielilor deductibile	$G = F / C$	X	X	X	X	X

Prin urmare, având în vedere faptul că indicatorul de profitabilitate este calculat pornind de la natura veniturilor și a cheltuielilor care pot fi regăsite, în mod rezonabil, atât la partea testată (i.e. .X.), cât și la societățile comparabile, societatea consideră incompatibilă abordarea organelor de inspecție fiscală de a lua în considerare cheltuiala înregistrată de .X. cu entitatea afiliată .X. la calculul indicatorului de profitabilitate, deși autoritățile fiscale au afirmat în egală măsură că aceste cheltuieli ar trebui tratate drept nedeductibile la calculul impozitului pe profit, pe motivul că aceste cheltuieli nu sunt aferente unei prestări reale sau benefice societății (prin urmare, pe cale de consecință nu ar fi realizate de o companie independentă).

Ulterior realizării acestui calcul, .X. solicită recalcularea indicatorului de profitabilitate determinat pe baza cheltuielilor deductibile și eliminarea oricărei cheltuieli tratate drept nedeductibilă la calculul impozitului pe profit sau considerată drept neaferentă activității economice, în urma inspecției fiscale desfășurate la nivelul Societății (i.e. cheltuiala de marketing) - și calcularea unei ajustări corespunzătoare în sensul creșterii cheltuielilor deductibile în situațiile în care indicatorul de profitabilitate depășește intervalul de comparare (în anul 2010, respectiv anul 2012), astfel încât profitabilitatea ajustată a .X. să se afle la nivelul medianei anului respectiv în care acesta nu se situează în intervalul de comparare.

B. Referitor la ajustarea indicatorului de profitabilitate MMNT cu cheltuielile de personal

Potrivit prevederilor pct. 5 din Normele Metodologice de aplicare a art. 11, alin. (4) din Codul Fiscal, societatea susține că a făcut toate demersurile pentru

a determina un grad de comparabilitate cât mai ridicat în cadrul comparației marjelor nete a profitului obținut de .X. din activitatea de producție cu marja netă a profitului obținută de entități comparabile.

În acest sens, având în vedere circumstanțele economice întâmpinate de societate în cursul perioadei supuse verificării, și anume scăderea numărului de comenzi din partea clienților săi care a condus la scăderea cifrei de afaceri înregistrată de .X., precum și la derularea activității de producție la o capacitate scăzută comparativ cu alte perioade, iar costurile fixe aferente rămânând neschimbate (costuri fixe, inclusiv costurile de personal), Societatea a considerat relevant în efectuarea unor ajustări în consecință pentru a determina un nivel al indicatorului de profitabilitate comparabil cu cel obținut de entități comparabile, care activează pe piață.

De asemenea, având în vedere evoluția vânzărilor înregistrate de Societate, precum și a numărului de angajați ai Societății, se poate observa că fluctuațiile în ceea ce privește nivelul vânzărilor au fost semnificativ mai mari decât fluctuațiile la nivelul numărului de angajați ai societății (inclusiv angajați direct implicați în activitatea de producție), care au condus la o scădere a rezultatelor financiare, precum și la creșterea ponderii cheltuielilor cu salariile în total cifră de afaceri pe fondul scăderii necesarului de producție. De asemenea, un alt factor care a condus la scăderea rezultatelor financiare ale .X. a fost reprezentat de minusul de valoare al stocurilor deținute de .X., ca urmare a reevaluării realizate la nivelul Societății. În acest sens, la momentul reevaluării stocurilor .X., cotațiile de metale (materii prime) pe bursa de valori au înregistrat valori semnificativ mai mici.

Mai mult, având în vedere circumstanțele economice imprevizibile cu care .X. s-a confruntat în perioada supusă verificării, care au influențat în mod negativ Societatea, ca și strategie de management, .X. nu a optat pentru decizia de a concedia angajați sau de a reduce costurile cu personalul, pe motivul că Societatea consideră că decizia luată de a păstra angajații calificați, îi furnizează avantaje competitive în viitor, precum și faptul că aceștia au contribuit la obținerea de venituri impozabile prin derularea unor activități auxiliare sau de pregătire în momentele în care nu au fost angajați direct în producție.

În plus față de cele menționate mai sus, societatea susține că a avut buna credință de a menține nivelul personalului angajat și de a nu opta pentru programe de restructurare sau concediere, aspect care ar fi determinat în fapt scăderea contribuțiilor datorate de Societate la bugetul de stat.

În ceea ce privește influența nefavorabilă asupra activității societății creată de evoluția prețului materiilor prime, .X. nu este de acord cu faptul că scăderea prețurilor genera efecte benefice la nivelul entității. În primul rând, scăderea prețului este generată de scăderea cererii, deci prin urmare efectul prin care scăderea prețului ar genera creșterea masei de clienți nu este prezent în situația de față. În al doilea rând, prețurile de vânzare ale .X. au scăzut în perioada 2010 – 2014, astfel că marja de profit per produs a societății nu a crescut ca urmare a acestui fapt.

Având în vedere cele menționate mai sus, și anume impactul semnificativ al costurilor cu personalul înregistrate de .X. care a influențat activitatea de producție desfășurată comparativ cu cea desfășurată de entități comparabile, societatea contestă și consideră argumentele invocate de autoritățile fiscale, potrivit cărora „a calculat marja de adaos comercial net aferentă activității de producție fără a ține cont de cheltuielile cu salariile fără impact asupra activității de producție”, ca fiind nefondate și neîntemeiate, având în vedere prevederile legislative în materie de prețuri de transfer.

C. Referitor la entitatea .X. respinsă din setul final de comparabile

În cadrul raportului de inspecție Fiscală, autoritățile fiscale „au constatat că în cazul firmei .X. , având BVD ID .X. , informațiile traduse [...] au arătat că obiectul de activitate și tipul produselor realizate sunt diferite de cele ale .X. S.A. [...]”, însă contestatarea menționează că, potrivit liniilor directoare ale Ghidului OCDE, **în cazul metodei marjei nete** „se verifică dacă compania testată are aceeași profitabilitate ca și companii independente comparabile care nu au tranzacții pe criterii de afiliere [...] Comparabilitatea pe bază de produs nu este criteriul esențial.”

Mai mult, potrivit informațiilor disponibile în baza de date .X., versiunea octombrie 2015, principalul obiect de activitate al societății selectate, .X. este reprezentată de codul CAEN, Rev. 2, 2732 - “Fabricarea altor fire și cabluri electrice și electrocasnice”, cod CAEN primar similar cu cel al Societății. În plus față de cele de mai sus, potrivit informațiilor disponibile public pe site-ul oficial al entității selectate (și anume, .X., reiese faptul că, în vederea desfășurării obiectului principal de activitate, .X. a obținut o serie de certificări și autorizații necesare pentru activitatea de producție (i.e. certificare .X. și .X. , producție conform standard IPC-A-620), dar și informații cu privire la atestate obținute și deținute de angajații societății necesare pentru derularea procesului de fabricare a produselor (sursa - .X.

Având în vedere cele de mai sus, societatea contestă și consideră argumentele invocate de autoritățile fiscale, potrivit cărora „site-ul societății nu conține informații suficiente pentru stabilirea comparabilității cu societatea testată (pe site neexistând detalii referitoare la funcții și produse finite realizate)”, ca fiind drept nefondate. Astfel, .X. consideră că intervalul intercuartilar determinat pentru societăți comparabile, ar trebui să includă și rezultatele aferente entității comparabile .X. .

D. Abordare consecventă asupra ajustărilor de preț de transfer

.X. consideră ca fiind necesară o abordare unitară a procesului de estimare și calcul a ajustărilor.

Așa cum este menționat în cadrul raportului de inspecție fiscală, cheltuielile care au contribuit la calculul marjei de adaos comercial net a .X. au fost ajustate de autoritățile fiscale la valoarea mediane calculată pentru societăți independente comparabile în baza art. 2 din Anexa nr. 1 la Ordinul 222/2008.

Conform prevederilor art. 2, alin (3), din Anexa 1 din Ordinul 222/2008: *“În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.”* În temeiul articolului anterior amintit, ajustarea se realizează în cele două situații în care contravaloarea prețului de transfer nu este cuprinsă în intervalul de comparare, fie când aceasta este mai mică decât intervalul de comparare, fie când aceasta este mai mare decât intervalul de comparare.

În cadrul inspecției fiscale desfășurate la nivelul .X., autoritățile fiscale au realizat ajustarea cheltuielilor deductibile înregistrate de Societate în perioada verificată prin raportarea la mediana seriilor de cuartile a indicatorilor de profitabilitate doar pentru anii 2013 și 2014, situații în care indicatorul de profitabilitate .X. a fost mai mic decât intervalul de comparare (-0,25% în anul 2013, respectiv -0,46% în anul 2014).

În acest sens, a existat o situație în care indicatorul de profitabilitate .X. s-a situat peste intervalul de comparare (i.e. anul 2010, an în care indicatorul MMNT al .X. determinat de autoritățile fiscale a fost de 3,10%, iar intervalul intercuartilă este mărginit de valorile 1,56% - cuartila 1 și 2,72% - cuartila 3, cu o mediană de 1,92%), iar potrivit prevederilor amintite mai sus, autoritățile fiscale nu ar trebui să adopte o abordare arbitrară și ar trebui să estimeze și să efectueze o ajustare a prețurilor de transfer aferente anului 2010, în sensul creșterii cheltuielilor aferente de exploatare.

Mai mult, pentru a accentua cele menționate mai sus, conform prevederilor art. 7, alin. (3) din Codul de procedură fiscală, *„organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.”*

O analiză a efectului acestei ajustări care ar demonstra consecvență în abordarea analizei tranzacțiilor cu entități afiliate, se prezintă astfel:

Indicator	Mod calcul	2010	2013	2014
Venituri din exploatare	A	X	X	X
Mediana obținută ca urmare a studiului de comparabilitate realizat de inspecția fiscală	B	X	X	X
Cheltuieli de exploatare ajustate	$C = A / (1 + B)$	X	X	X
Cheltuieli de exploatare neajustate	D	X	X	X
Ajustare cheltuieli de exploatare conform precizărilor Societății	$E = D - C$	X	X	X
Profit din exploatare (ajustat)	$F = A - C$	X	X	X

Indicator	Mod calcul	2010	2013	2014
MMNT obținut în urma ajustării conform precizărilor Societății	$G = F / C$	X	X	X
Cheltuieli cu entități afiliate nedeductibile fiscal în urma controlului	H	X	X	X
Ajustare cheltuieli de exploatare, incluzând și cheltuielile nedeductibile aferente tranzacției derulate cu .X.	$I = E - H$	X	X	X

Având în vedere cele de mai sus, Societatea consideră arbitrară și nelegală ajustarea de prețuri de transfer efectuată de autoritățile fiscale, întrucât omite efectuarea de ajustări de prețuri de transfer asupra anului 2010, deși indicatorul Societății nu se încadrează în intervalul de piață calculat pentru companiile comparabile.

Societatea consideră că abordarea autorităților fiscale încalcă principiile legale privind impunerea fiscală, conform cărora impozitele și taxele reglementate de Codul Fiscal se bazează, printre altele, conform prevederilor art. 3, lit. b) din Codul Fiscal, pe principiul **certitudinii impunerii**.

Astfel, având în vedere cele menționate mai sus, se poate considera faptul că decizia autorităților fiscale de a efectua ajustări în doar doi ani din cei trei ani în care profitabilitatea .X. se situează în afara intervalului intercuartilar, nu este consecventă și este în defavoarea contribuabilului conducând la o abordare a autorităților fiscale drept arbitrară în determinarea sarcinii fiscale ce îi revine .X., cu consecința imposibilității Societății de a-și orienta propria conduită într-o manieră adecvată.

În concluzie, Societatea consideră că este necesar ca autoritățile fiscale să abordeze de o manieră unitară analiza respectării prețurilor de transfer de către .X. în relația cu entitățile afiliate în cursul perioadei supuse verificării (i.e. 2010 – 2014).

Prin urmare, în situația în care se demonstrează faptul că veniturile obținute de către Societate conduc la realizarea unei marje de adaos comercial net (MMNT) care depășește intervalul intercuartilar, o ajustare corespunzătoare ar trebui efectuată în sensul ajustării prin creștere a cheltuielilor deductibile, astfel încât profitabilitatea ajustată a .X. să se afle la nivelul medianei anului respectiv.

Având în vedere cele de mai sus, societatea contestă și consideră afirmația autorităților fiscale potrivit căreia „*cheltuielile societății sunt mai mari decât cele ale unei societăți independente, care ar funcționa pe principiul arm lenght, fiind necesară ajustarea acestora*”, ca fiind neîntemeiată și consideră nejustificată recalcularea bazei de impozitare pentru anii 2013 și 2014 ca urmare a stabilirii unor cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. RON (.X. lei în anul 2013, respectiv .X. lei în anul 2014).

Analiza contractului de asistență tehnică

➤ *Argumentele Societății*

În scopul aplicării metodei comparabilității prețurilor, .X. a realizat o căutare pentru tranzacții care să prezinte termeni comparabili cu cei ai contractului de asistență tehnică, precum și să fie de o complexitate similară și să genereze riscuri de o magnitudine asemănătoare.

În ceea ce privește comparabilitatea tranzacției, societatea consideră că aceasta în sine este realizată prin faptul că tranzacțiile selectate derulate între entități independente au de asemenea ca scop furnizarea de know-how și asistență tehnică în scopul fabricării unor produse pe care licențiatul nu putea să le producă la aceleași standarde de calitate anterior contractării acestor servicii.

În ceea ce privește produsele care vor fi fabricate, .X. consideră că acestea sunt secundare tranzacției în sine, care este aceea de furnizare de know-how și asistență tehnică în cadrul procesului de producție. Aceasta este deoarece tranzacția în sine reprezintă un serviciu care trebuie să prezinte un grad ridicat de comparabilitate, și nu o vânzare / achiziție de produse.

Astfel, tranzacțiile pot fi considerate comparabile atât timp cât fabricarea produsele ca urmare a know-how-ului primit prezintă un grad de complexitate similar.

În ceea ce privește observația autorităților privind interdependența dintre contractul de asistență tehnică și cel de licențiere a mărcii comerciale și mărcii înregistrate, Societatea nu a susținut faptul că acestea nu sunt interconectate.

Cu toate acestea, trebuie realizată diferența dintre:

- cunoștințele necesare fabricării unui produs, și;
- beneficiile comerciale obținute ca urmare a folosirii unei mărci recunoscute și care prezintă anumite garanții de calitate împreună cu produsul respectiv.

Prin urmare, .X. consideră justificat ca două contracte diferite să fie încheiate pentru servicii diferite. De asemenea, trebuie observat și faptul că acele contracte între entități independente selectate ca fiind comparabile se referă doar la unul dintre cele două puncte de mai sus, ele neoferind simultan și know-how-ul dezvoltat și asociat fabricării unui produs, dar și marca comercială dezvoltată în jurul produsului.

Prin urmare, Societatea consideră nejustificată respingerea metodei CPN prin evaluare externă pe baza lipsei de comparabilitate între tranzacția testată și cele comparabile selectate.

Mai mult, trebuie ținut cont și de faptul că în lipsa posibilității determinării veniturilor efective generate la nivelul .X. în urma posibilității utilizării know-how-ului primit de la societatea afiliată, metodele cost plus și metoda marjei nete nu pot fi aplicate, iar metoda împărțirii profitului și metoda prețului de revânzare nu sunt aplicabile în situația de față (prima ca urmare a faptului că operațiunile celor două entități nu au un grad ridicat de interconectare, a doua pentru că tranzacția

nu se referă la cumpărarea și revânzarea de bunuri). Prin urmare, metoda CPN este singura aplicabilă în condițiile de față pentru analiza acestei tranzacții.

i. Analiza contractului de licență pentru marcă de comerț și marcă înregistrată

➤ *Argumentele Societății*

În scopul aplicării metodei comparabilității prețurilor, .X. a realizat o căutare pentru tranzacții care să prezinte termeni comparabili cu cei ai contractului de licență pentru marca de comerț și marcă înregistrată, precum și să fie de o complexitate similară și să genereze riscuri de o magnitudine asemănătoare.

În ceea ce privește comparabilitatea tranzacției, societatea consideră că aceasta în sine este realizată prin faptul că tranzacțiile selectate derulate între entități independente au de asemenea ca scop furnizarea dreptului de utilizare a mărcii comerciale și a mărcii de comerț dezvoltată și făcută cunoscută de către licențiator în scopul comercializării unor produse de către licențiat.

În ceea ce privește produsele comercializate sub această marcă, .X. consideră că acestea sunt secundare tranzacției în sine, care este aceea de furnizare a dreptului de utilizare a mărcii în legătură cu comercializarea unor bunuri. Aceasta este deoarece tranzacția în sine reprezintă un serviciu care trebuie să prezinte un grad ridicat de comparabilitate, și nu o vânzare / achiziție de produse.

Astfel, tranzacțiile pot fi considerate comparabile atât timp cât comercializarea produselor sub mărcile primite prezintă un grad de complexitate similar. În ceea ce privește observația autorităților privind interdependența dintre contractul de asistență tehnică și cel de licențiere a mărcii comerciale și mărcii înregistrate, societatea nu a susținut faptul că acestea nu sunt interconectate.

Cu toate acestea, trebuie realizată diferența dintre:

- cunoștințele necesare fabricării unui produs, și;
- beneficiile comerciale obținute ca urmare a folosirii unei mărci recunoscute și care prezintă anumite garanții de calitate împreună cu produsul respectiv.

Prin urmare, .X. consideră justificat ca două contracte diferite să fie încheiate pentru servicii diferite. De asemenea, trebuie observat și faptul că acele contracte între entități independente selectate ca fiind comparabile se referă doar la unul dintre cele două puncte de mai sus, ele neoferind simultan și know-how-ul dezvoltat și asociat fabricării unui produs, dar și marca comercială dezvoltată în jurul produsului.

Mai mult, trebuie ținut cont că în lipsa posibilității determinării veniturilor efective generate la nivelul .X. în urma posibilității comercializării produselor sub marca de comerț sau marca înregistrată primite de la societatea afiliată, metodele cost plus și metoda marjei nete nu pot fi aplicate, iar metoda împărțirii profitului și metoda prețului de revânzare nu sunt aplicabile în situația de față. Prin urmare, metoda CPN este singura aplicabilă în condițiile de față pentru analiza acestei tranzacții.

În ceea ce privește contractul respins ca urmare a lipsei informațiilor cu privire la baza la care se aplică, trebuie precizat că societatea consideră această abordare ca fiind una corectă pentru a nu permite denaturarea rezultatelor obținute, în special în condițiile în care există un număr suficient de contracte comparabile identificate. De asemenea, valoarea procentuală a redevenței plătite în cazul contractului respins este una mai mare decât cea aplicată la valoarea veniturilor în cadrul relației dintre .X. și .X..

Analiza contractelor pentru servicii de agent

➤ *Argumentele Societății*

Societatea nu consideră că tranzacția testată și tranzacțiile selectate derulate de către .X. cu entități independente nu prezintă elemente de comparabilitate suficient de apropiate sau necesită realizarea unor ajustări în acest scop.

Aceasta este deoarece serviciile primite de .X. de la entități afiliate (agentii din teritorii) și entități independente sunt identice (i.e. relationarea cu clienții directi de pe piețele externe), produsele în legătură cu care sunt prestate serviciile de agent sunt aceleași (cabluri produse de către .X.), teritoriul este similar (diferite țări europene sau din Uniunea Europeană), și nu în ultimul rând baza la care se aplică procentul variabil în scopul calculului remunerației prestatorului de servicii este similar (e.g. valoarea facturii, valoarea vânzărilor, etc).

În ceea ce privește considerațiile organului de inspecție fiscală cu privire la prețul plătit de către .X. pentru serviciile de agent primite de la societăți independente, trebuie precizat că acestea întrunesc întocmai condițiile necesare pentru a respecta principiul lungimii de braț având în vedere că sunt derulate între societăți independente.

În acest sens, societatea consideră potrivită utilizarea metodei CPN intern pentru testarea respectării principiilor prețurilor de transfer în cazul serviciilor de agent primite de .X. de la entități afiliate și susține că, urmare aplicării acestei metode, utilizarea contractelor prezentate care au fost încheiate cu entități independente pentru servicii similare aferente unor bunuri similare în scopul comparării prețurilor respectă întocmai prevederile liniilor directoare din Ghidul OCDE referitoare la prețurile de transfer și ale Normelor metodologice de aplicare a art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Analiza contractelor pentru servicii de închiriere

➤ *Argumentele Societății*

Societatea precizează că a acordat către .X. spații cu titlu gratuit din hala de producție trefilare (tevi) în perioada 2010-2014 întrucât respectivele spații nu erau utilizate în desfășurarea activității curente a .X.. Spațiile în cauză au fost folosite de către .X. doar pentru depozitarea unor bunuri iar acordarea lor cu titlu gratuit nu a prejudiciat Societatea neimplicând costuri suplimentare.

Analiza refacturărilor

➤ *Argumentele Societății*

Bunurile și serviciile furnizate de către .X. către entități afiliate și refacturate acestora au constat în următoarele:

- Contracte de execuție lucrări și lucrări de îmbunătățire spații realizate de către entități terțe;
- Refacturări de costuri aferente utilităților;
- Închirierea unei centrale telefonice, mai exact punerea la dispoziție a unui sistem de telefonie;
- Vânzarea unor mijloace fixe;
- Refacturarea unor costuri cu auditul intern și refacturări de alte cheltuieli

Refacturarea costurilor înregistrate de către .X. din partea furnizorilor terți poate fi probată în baza facturilor primite de la aceștia și a celor emise către entitățile afiliate sau, alternativ, și prin intermediul prezentării modului de alocare a costurilor primite din partea furnizorilor – în acele situații în care factura primită de la aceștia din urmă viza mai mulți beneficiari, inclusiv .X..

Mai mult, în privința unor costuri suportate de .X. suplimentare celor primite de la terți (așa cum au fost acestea invocate de autorități), așa cum a fost menționat și în cadrul Dosarului de prețuri de transfer, pentru execuția de lucrări și lucrările de îmbunătățire, având în vedere relația deja existentă a .X. România cu subcontractorii terți, negocierea derulată cu aceștia nu a condus la suportarea unor costuri suplimentare.

Refacturările aferente utilităților, închirierii centralei telefonice (posibilitatea de a efectua apeluri și refacturarea costurilor cu acestea) și a costurilor cu auditul intern nu au generat de asemenea cheltuieli suplimentare la nivelul .X.. Aceasta este deoarece Societatea încheiase deja contracte cu furnizorii de utilități, telefonie și servicii de audit intern și beneficia deja de astfel de servicii. Ulterior refacturării unei părți a acestor cheltuieli către entități afiliate, .X. nu a mai suportat alte costuri în afară de cele de colectare, care s-au situat la un nivel minim, nesemnificativ.

În ultimul rând, pentru mijloacele fixe vândute către entități afiliate, .X. a realizat toate cheltuielile aferente acestora în beneficiul propriu la momentul achiziționării lor. Vânzarea acestora către entități afiliate nu a generat costuri suplimentare semnificative, mai puțin cele de instalare și montare a cântarului auto care au fost incluse în prețul de vânzare al acestuia. Ghidul OECD privind Prețurile de Transfer nu consideră obligatoriu ca prețul stabilit în cadrul unei tranzacții intra-grup să genereze întotdeauna un profit pentru furnizorul de bunuri sau servicii pentru a fi considerat la nivelul pieței și oferă 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.

Prin urmare, societatea consideră că în legătură cu refacturările de costuri a fost demonstrată respectarea principiilor prețurilor de transfer.

Pe cale de consecinta, avand in vedere motivele de nelegalitate anterior expuse, .X. solicita organului de solutionare sa dispuna anulara actelor fiscale contestate nu doar in ceea ce priveste obligatiile principale stabilite in sarcina .X., ci si in ceea ce priveste accesoriile aferente acestor sume, reprezentand dobanzi, majorari de intarziere sau penalitati.

In subsidiar, contestatarea susține că prelungirea inspectiei fiscale peste termenul de 6 luni reglementat de art. 104 din Codul de Procedura Fiscala, in lipsa oricarui motiv temeinic din partea autoritatii, a condus la majorarea nejustificata a accesoriilor calculate in sarcina sa pentru intreaga perioada care excede celor 6 luni.

Nelegalitatea accesoriilor imputate contribuabilului, in lipsa oricarei culpe in prelungirea duratei inspectiei fiscale, a fost recunoscuta in practica recenta a Inaltei Curti de Casatie si Justitie care s-a pronuntat in acest sens prin decizia nr. 1111/07.04.2016. Aceasta vine sa confirme reperatele jurisprudentiale trasate de CJUE care, in cauza **C-183/14 (Salomie, Oletanu c. Romaniei)**.

Referitor la Procesul verbal nr. .X. /06.04.2016 („Procesul Verbal”), contestatarea susține următoarele:

Procesul Verbal contine constatari, in mod vadit, eronate cu privire la o pretinsa diminuare a impozitului pe profit datorat de .X. S.A. in perioada 2010-2014, prin inregistrarea pe cheltuieli in aceasta perioada a sumei de .X. lei, reprezentand facturi emise de .X. .X. LTD si majorarii TVA de recuperat de la buget cu valoarea TVA aferenta sumelor inscrite in aceste facturi.

- în ceea ce priveste serviciile Steelment Cipru, societatea considera ca a demonstrat faptul ca aceste servicii au fost necesare, au fost prestate si au fost benefice activitatii desfasurate de catre .X.. Astfel, se impune tratarea cheltuielilor aferente si a TVA inregistrata drept deductibile.
- în ceea ce priveste nevoia societatii de a achizitiona aceste servicii, acestea sunt necesare .X. avand in vedere lipsa unui departament intern de marketing si obiectivele sale de dezvoltare pe pietele externe.
- prestarea efectiva a serviciilor a fost demonstrata prin documente, precum rapoarte de consultanta, corespondenta si date colectate de .X. si transmise catre .X., precum si consultarile si comunicările verbale dintre reprezentatii .X. si cei ai Steelemet care insa nu intotdeauna s-au concretizat si in documente scrise.
- în legatura cu beneficiul inregistrat de .X. ca urmare a serviciilor prestate de .X. consideram ca acesta poate fi cuantificat atat prin cresterea numarului de clienti ai .X. pe pietele externe, cat si prin introducerea unui numar mare de produse noi pe aceste piete, care sunt adresate unor clienti noi sau celor deja existenti.

In lumina argumentelor expuse mai sus, .X. solicita anulara Procesului Verbal incheiat.

Referitor la „obligarea organului fiscal la emiterea si comunicarea dispozitiei de masuri privind diminuarea pierderii fiscale in suma de .X. lei, aferenta perioadei 2013-2014”, argumentează:

În cuprinsul Deciziei de impunere, pentru exercitiile financiare încheiate la 31.12.2013, respectiv la 31.12.2014, se reține faptul că:

- la 31.12.2013, pierderea fiscală de .X. lei a fost acoperită de echipa de inspecție fiscală cu suma de .X. lei, rezultând un profit impozabil de .X. lei, fata de care s-a calculat un impozit pe profit datorat de societate, în suma de .X. lei
- la 31.12.2014, pierderea fiscală de .X. lei a fost acoperită de echipa de inspecție fiscală cu suma de .X. lei, rezultând un profit impozabil de .X. lei, fata de care s-a calculat un impozit pe profit datorat de societate, în suma de .X. lei

Echipa de inspecție fiscală face astfel o greșită aplicare a legii, măsura de diminuare a pierderii fiscale neputând fi dispusă decât printr-un act administrativ fiscal distinct de decizia de impunere, reprezentat de dispoziția de măsuri, emisă în temeiul art. 105 alin. (9) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, .X. S.A. contestă și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.06.2015, astfel cum a fost modificată prin Decizia de impunere nr. .X. /10.06.2016, susținând că și-a îndeplinit integral obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-MC X din data de 10.05.2016 și Decizia nr. X din data de 10.06.2016 astfel cum aceasta a fost corectată prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecției evidenței fiscale nr. .X./10.06.2016 prin plata/stingerea obligațiilor principale în cuantum total de .X. lei și a obligațiilor accesorii în cuantum total de .X. lei, motiv pentru care societatea consideră că nu datorează accesoriile stabilite.

Ca urmare a anularii deciziei de impunere și a deciziei de accesorii, .X. S.A. consideră că se impune restituirea sumelor achitate în baza acestora, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) Codul de Procedură Fiscală, precizând că a achitat/stins, în mod voluntar, în condițiile OUG nr. 44/2015, obligațiile fiscale principale și accesorii stabilite prin Decizia de impunere și Decizia de accesorii.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.05.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./10.05.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-au constatat următoarele:

A. Prin Decizia de impunere nr. .X./10.05.2016

Impozitul pe profit:

Perioada verificată: 2010-2014

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au stabilit constatările următoarele:

1. În perioada supusă controlului .X. SA a avut în derulare mai multe contracte de consultanță comercială încheiate cu firma cipriotă .X. (.X.) LTD. În

justificarea prestării serviciilor .X. S.A. a prezentat o serie de documente intitulate generic „rapoarte”, care s-au dovedit a fi descărcate de pe site-urile publice ale altor entități decât societatea prestatoare, deși aceasta le considera ca reprezentând servicii prestate de ea, în unele cazuri documentele fiind personalizate cu sigla .X. (.X.) LTD, deși nu îi parașin.

Pe lângă aceste rapoarte au fost prezentate și o serie de adrese intitulate tot rapoarte cu informații generate asupra vizitării unor expoziții, sau cu privire la anumite țări sau zone geografice, considerate de .X. S.A. ca studii de marketing, deși aceste documente nu conțin analize profesionale, strategii de marketing sau propuneri și sugestii concrete în raport de niște cerințe punctuale ale .X. S.A. sau care să poată fi cuantificată ca benefice și utile activității societății din România.

Considerentele care au determinat organele de inspecție fiscală să nu acorde dreptul de deducere cheltuielilor efectuate de .X. S.A. în temeiul contractului de consultanță comercială încheiat cu .X. (.X.) LTD sunt:

a) necesitatea prestării serviciilor .X. (.X.) LTD, în scopul activităților desfășurate de .X. SA ;

b) serviciile .X. (.X.) LTD au contribuit la realizarea de venituri de către societate;

c) serviciile au fost efectiv prestate

a) Referitor la necesitatea prestării serviciilor în scopul activităților desfășurate de .X. SA, se constată:

a1 – .X. S.A. produce și vinde cabluri electrice, de diverse dimensiuni și destinații, toate purtând marca .X. , în calitate de licențiat. Aceasta marca a fost obținută în baza contractului de licență pentru marca de comerț și marca înregistrată, încheiat cu firma .X. SA din Grecia în calitate de licențiator (principalul acționar), înregistrată la OSIM cu nr. X cu valabilitate până la data de 20.02.2021.

Prin achiziționarea marcii .X. SA a beneficiat automat de un prestigiu al produselor și de o piață de desfacere, deja formată și consolidată pe piața internațională, iar pe de altă parte, ca firma mamă, .X. SA, nu ar fi permis .X. SA să-i facă concurența pe pietele internaționale cu produse purtând propria sa marca, fără acceptul expres al ei, urmare unor strategii de piață proprii, rezultând inutilitatea contractului cu .X. (.X.) SA. De altfel până în anul 2004, acest contract de consultanță a fost încheiat de .X. S.A. chiar cu .X. SA. Atât pentru dreptul de a marca produsele proprii cu marca .X. , cât și pentru contractul de asistență tehnică de folosire a marcii, .X. SA plătește sume consistente către .X. SA, calculate cu cote procentuale la întreaga valoare a producției realizată și vândută, conform regulilor stabilite prin respectivele contracte.

a2 – Marca .X. aferentă produselor fabricate și comercializate de .X. S.A. poate fi folosită numai în condițiile unui Contract de asistență tehnică conex marcii (deoarece contractul de licență de marca arată că marca este acordată doar prin

executarea contractului de asistenta tehnica incheiat anterior intre parti), ambele contracte fiind incheiate cu .X. SA, din anul 2000.

Contractul prevede ca toate produsele .X. SA se fabrica in baza unei documentatii.

În justificarea executarii contractului de asistenta tehnica conex marcii, pentru luna martie 2010, .X. SA indica ca executie din partea .X. SA:

“Transmiterea info tehnice privind constructia speciala a unei armaturi mixte din sarma de otel + sarme de cupru necesara pentru pregatirea unei oferte de cablu de energie armat de joasa tensiune pentru proiect Anglia”, astfel vizita efectuata de reprezentantul .X. (.X.) LTD in Marea Britanie, ce face obiectul adresei-raport cu data de 15.04.2010 (care se refera oricum doar la certificarea produselor conform BASEC), este fara obiect, cu atat mai mult cu cat produse .X. ale firmei .X. SA sunt certificate si BASEC, asa cum se va vedea la punctul a5).

In justificarea executarii contractului de asistenta tehnica conex marcii, pentru anii 2010-2014 .X. SA recunoaste ca a primit de la .X. SA “info tehnice” referitoare la:

-comenzile ce erau sau urmau sa fie executate pentru clienti, pe fiecare client in parte, cu specificarea cerintelor de piata si a standardelor locale și internationale;

-studii, analize, tehnici, proceduri, retete, necesare fabricarii produselor .X. conform cerintelor locale și internationale;

- avizari prealabile ale materialelor de la furnizori noi

- orice alte info “tehnice” si colaborari cu specialisti proprii pentru producerea cablurilor .X. la nivelul standardelor .X..

In concluzie rezulta ca si in raport de contractul de asistenta tehnica necesar marcii, nu mai era necesar contractul de consultanta incheiat de .X. SA cu .X. (.X.) LTD, avand in vedere ca fabricarea produselor si permanenta lor imbunatatire, la care face referire contractul de asistenta tehnica, nu se pot realiza de catre .X. SA decat prin respectarea legislatiei internationale in domeniu, a respectarii standardelor de calitate internationale generale si a celor particulare din fiecare tara, a participarii la licitatii prin ofertarea de produse care sa respecte regulamentele si cerintele de precalificare si calificare a licitatiilor, prin feedback-ul permanent cu toti clientii produselor purtand marca .X. , dar si tinand cont de calitatea, pretul si performantele produselor similare, fabricate de producatori din afara grupului si a marcii.

.X. (.X.) SA nu putea sa presteze servicii legate de: “protejarea reputatiei si fondului de comert al ANGAJATORULUI pe pietele externe si a intereselor ANGAJATORULUI, cu diligența unui bun om de afaceri”, sau cu privire la: “sprijinirea ANGAJATORULUI in vederea solicitarii si obtinerii tuturor aprobarilor necesare, calificarilor, pre-calificarilor si licentelor pentru comercializarea si vanzarea produselor sale pe pietele externe, si informarea completă a ANGAJATORULUI cu privire la orice regulamente relevante, modificari ale legislatiei sau alte fapte pentru a se asigura ca produsele ANGAJATORULUI indeplinesc toate normele legate de marketingul sau de vanzarea pe pietele

externe”, deoarece toate aceste servicii erau deja oferite de .X. SA, prin contractul de marca si cel de asistenta tehnica conex marcii.

a3 – Pe pietele internationale, produsele .X. S.A. sunt vandute prin intermediul retelei .X. SA care publica anual RAPOARTE DE ACTIVITATE.

La pagina 27 din Raportul pe anul 2010, publicat de .X. SA pe site-ul [.X.](#), referitor la afiliata sa .X. S.A., se arata: “Pe piata interna romaneasca, produsele .X. sunt vandute si distribuite de ei prin facilitatile din .X. si depozitele sale din .X., .X. si .X. . Pe pietele internationale, produsele sunt vandute prin intermediul retelei .X. SA, inclusiv .X. in Germania, .X. in Franta, .X. in Anglia, .X. în Bulgaria, sau direct catre consumatorii finali. In urmatoorii ani, compania are ca obiectiv consolidarea în continuare a prezentei ei pe piata romaneasca si pe pietele din tarile invecinate (Bulgaria, Ungaria, Moldova, Republica Ceha si Slovacia) si in alte tari, prin intermediul retelei apartinand .X. SA.”

Fata de cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat inutilitatea contractului cu .X. (.X.) LTD, in sensul ca .X. SA ca lider al subgrupului specializat in productia si comercializarea de cabluri electrice, utilizeaza reseaua comerciala proprie si a comisionarilor sai, atat pentru comercializarea produselor sale si a afiliatilor sai pe pietele deja existente, cat si pentru extinderea pe pietele noi.

a4 – Pentru comercializarea de produse pe pietele externe in anul 2010, .X. S.A. avea incheiate contracte de comision cu diverse societati straine (afiliate si neafiliate), comision calculat in functie de volumul vanzarilor catre clientii externi intermediati de acesti comisionari.

a5 – .X. SA comercializeaza produse sub marca .X. prin respectarea oricaror standarde tehnice conform cerintelor din tarile unde se afla clientii, in temeiul contractelor de marca si de asistenta tehnica conex marcii, incheiate cu .X. Grecia.

Conform site-ului oficial al marcii .X. [www..X. .com](#): “.X. este un producator de frunte de cabluri, de peste cincizeci si cinci de ani si este singurul producator de cupru emailat in sarma de Grecia. Compania are o gama larga de produse care sunt vandute pe plan international sub marca .X. , extinzandu-se la PVC, EPR si XLPE cabluri izolate de alimentare, cu putere nominala pana la 400 kV, cabluri fara halogenuri cu fum scazut, cabluri rezistente la foc, telecomunicatii, semnale si cabluri de date cu conductoare din cupru sau fibre optice si include halogen ignifug fara plastic si compusi elastomeri. Firele si cablurile pot fi furnizate la o varietate de standarde internationale, cum ar fi: VDE, CEI, NF, SEN, BS, UL, NEMA, JIS, ASTM, DIN si ELOT. Multe dintre produsele companiei sunt certificate de ELOT, BASEC, VDE, IMQ, NF-USE, RAILTRUCK, KEMA, DNV, si UL. Toate produse .X. din fire emailate sunt fabricate si testate pentru a IEC 60317-0-1; clientii pot solicita, de asemenea, orice alt standard international recunoscut. Know-how-ul tehnic de la lideri mondiali, cum ar fi .X. , se combina cu investitiile continue in masini cu

tehnologie de ultima ora, pentru a asigura un nivel de eficienta si calitate care indeplinesc cele mai stricte standarde.”

Fata de cele de mai sus, organele de inspectie fiscală au constatat inutilitatea contractului cu .X. (.X.) LTD, in sensul ca .X. SA in calitate de detinator al marcii .X. si de actionar majoritar, precum si din continutul contractelor de marca si cel de asistenta tehnica conex marcii, era si in cunostinta de cauza și obligat contractual sa trimita macar informatiile necesare pentru ca .X. S.A. sa faca demersurile necesare pentru ca produsele .X. fabricate de societate in .X. , sa primeasca certificare X , certificari detinute de .X. SA, dar doar recomandate de .X. (.X.) LTD in rapoartele descrise anterior pe anul 2010, ca si cum atunci ar fi auzit de ele urmare vizitelor efectuate in Marea Britanie si Germania.

b) Referitor la faptul ca serviciile oferite de .X. (.X.) LTD au contribuit la realizarea de venituri, .X. S.A., prin documentele prezentate, nu a facut dovada ca aceste servicii ar fi contribuit in vreun fel la realizarea de venituri proprii.

Asa cum s-a constatat din continutul adreselor-raport prezentate de .X. SA ca intocmite de .X. (.X.) LTD si din lista clientilor externi ai .X. S.A., in anul 2010, .X.- .X. SA nu si-a extins piata de desfacere a produselor sale, ca urmare a “recomandarilor” .X. (.X.) LTD. Aceste recomandari, fie nu s-au concretizat in tranzactii comerciale, fie firmele indicate erau deja in portofoliul de clienti ai .X. SA (prin eforturi si contacte directe, sau prin intermediari, în baza unor contracte de agent - ex: Marea Britanie, Germania, etc).

Atat continutul adreselor-raport cat si rapoartele atasate la acestea, contin date generale, existente in mediile de informare publice (de specialitate, sau de cultura generala).

In continutul adreselor- raport nu exista analize, informatii sau prelucrari de date si informatii, dovedite ca fiind emise in calitate de autor de catre .X. (.X.) LTD.

.X. S.A. nu a facut dovada ca au existat date la care n-ar fi putut avea acces (prin faptul ca nu erau destinate publicitatii) si care sa aduca un plus de informatii (dincolo de capabilitatile personalului propriu si accesului acestuia la mediile de informare publice, sau ca urmare a relatiilor contractuale cu .X. SA si a relatiilor de afaceri cu clienti si furnizori din afara Romaniei), nu a facut dovada ca informatiile au fost necesare si utile activitatii .X. SA si ca au contribuit in mod direct la realizarea de venituri in anul 2010.

Din analiza efectuata, organele de inspectie fiscală au constatat ca .X. SA a prezentat situatii tabelare cu sigla .X. (.X.) LTD, realizate prin preluarea integrala sau partiala a unor situatii si tabele publicate online de .X., etc.

Referitor la prezentarea unor astfel de documente s-a avut in vedere si Decizia nr. 974/2014 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

c) Referitor la faptul daca serviciile au fost efectiv prestate de .X. (.X.) LTD se constata:

c1 – Lipsa de transparenta a activitatii .X. (.X.) LTD in evaluarea capabilitatii sale de a aduce la indeplinire obligatiile asumate

c1.1.) .X. (.X.) LTD nu are un site propriu, iar conform site-urilor de informatii economice, .X. (.X.) LTD este catalogata ca producator si furnizor de produse. Nu exista date si informatii din care sa reiasa ca societatea este specializata in servicii precum cele stabilite prin contractul de consultanta incheiat cu .X. S.A..

c1.2.) Desi .X. (.X.) LTD face parte din grupul .X. din care face parte și subgrupul .X. SA, din a carui componenta face parte si .X. S.A., in contractul de consultanta .X. (.X.) LTD se defineste astfel: “CONSULTANTUL este un antreprenor independent. Consultantul nu este un angajat, ofiter, agent, partener sau reprezentant legal al ANGAJATORULUI. Consultantul nu va avea dreptul sau autoritatea de a-si asuma nicio obligatie in numele ANGAJATORULUI, de a incheia nici un contract, pentru sau in numele angajatorului, sau de a da nici o garantie sau declaratie pentru sau in numele ANGAJATORULUI.”(art. 6.1 din contractul de consultanta/2012). Fata de prevederile acestui articol se constata imposibilitatea practica pentru executant de a-si îndeplini scopul final contractual (ca .X. S.A. sa intre pe pietele externe, sa realizeze vanzari pe aceste pietele si sa isi creasca vanzarile pe aceste pietele), precum si orice lipsa de raspundere a “consultantului” in raport de .X. SA.

c 2 – Lipsa de interes a .X. SA privitor la eficienta cheltuirii banilor cu acest contract, prin lipsa definirii unor obligatii contractuale in sarcina .X. (.X.) LTD, usor de cuantificat in raport de obiectivele societatii de crestere a vanzarilor si a beneficiilor ca urmare a derularii contractului, realizabile la anumite termene utile activitatii curente sau de perspectiva apropiata.

c 2.1.) Obligatiile prevazute in contract pentru “CONSULTANT” au fost evazive si fara substanta:

Aceste “obligatii” au un caracter general, care se suprapun, ca arie de cuprindere, cu obligatiile asumate de .X. SA GRECIA pentru produsele .X. fabricate de .X. SA, prin contractul de licenta de marca si cel de asistenta tehnica conex marcii (prin care .X. trimite permanent catre .X. SA, informatii care acopera nu numai latura strict tehnica a produselor, dar si cele referitoare la incadrarea cerintelor, cu standardele internationale si locale, cu cerintele particulare ale clientilor, sau cu cerintele specifice unor pietele locale).

c.2.2) .X. SA nu a prevazut nicio clauza contractuala in raport de .X. (.X.) LTD, prin care “Consultantul” sa fie penalizat in situatia in care acesta prezinta informatii: care erau deja cunoscute, fiind publice; care fac parte din activitatea curenta a societatii; care se suprapun peste cele obtinute in baza contractului de asistenta tehnica conex marcii; care se suprapun peste informatiile obtinute urmare contractelor de comisiioane pentru promovarea si vanzarea produselor in tari din afara Romaniei; care sunt fara valoare practica; care nu pot fi valorificate in activitatea curenta sau de perspectiva apropiata; care sunt incorecte sau gresit interpretate si urmare lor, .X. SA a avut rezultate financiare negative.

c.2.3) In contract nu exista vreo prevedere referitoare la conditionarea de catre .X. SA a platii sumelor facturate de .X. (.X.) LTD, in functie de un raport care sa cuprinda suficiente elemente fata de care sa se poata calcula: modul de

respectare de catre "consultant" a unor nevoi de informatii, clar identificabile in raport, apartinand .X. SA la un anumit moment, avand in vedere ca desi aparenta activitate de consultanta se refera sau are legatura cu activitatea de vanzari a produselor .X. in afara Romaniei, aproape jumatate din aceasta activitate consta in vanzari de astfel de produse catre principalul asociat si afiliat .X. SA Grecia si celorlalti afiliati (fata de care evident ca nu mai este necesar un contract de consultanta cu un tert); gradul de necesitate, utilitate si eficienta in activitatea curenta sau de perspectiva apropiata a .X. SA, a serviciilor prestate suplimentar fata de cerintele societatii beneficiare; impactul asupra veniturilor realizate de .X. SA, a folosirii de catre aceasta a informatiilor și analizelor trimise de .X. (.X.) LTD.

Prevederile contractului de consultanta dau posibilitatea .X. (.X.) LTD ca si in situatia în care informatiile nu au nicio valoare practica pentru .X. SA, sunt perimate sau de natura publica, fiind la dispozitia oricarei societati interesate, serviciile sa fie considerate ca si prestate de .X. (.X.) LTD in raport de .X. SA, chiar si in lipsa oricarei activitati de analiza si sinteza a informatiilor, de natura a demonstra necesitatea, utilitatea si aportul lor, in realizarea veniturilor .X. SA, sau ca se datoreaza unui efort propriu al "consultantului", strict legate de necesitatile și solicitarile beneficiarului.

c.3) Nu s-a facut dovada de catre .X. SA ca a fost adus la indeplinire scopul final al serviciilor de consultanta: "...de a permite CONTRACTANTULUI sa intre pe pietele straine si/sau sa sprijine vanzarile pe aceste piete si/sau sa creasca vanzarile pe aceste piete".

c.4) Referitor la modul in care au fost primite informatiile de la .X. (.X.) LTD, conform documentelor puse la dispozitie de .X. SA, au constatat: tardivitatea transmiterii documentatiei prezentata in justificarea prestarii serviciilor .X. (.X.) LTD, in raport cu modul de facturare a acestora, la care se adauga existenta unor informatii lipsite de interes, deja cunoscute in mediile online ale specialistilor in domeniu, sau care nu aduc un plus de informatii tehnice sau de piata, pentru a fi utile .X. S.A.; lipsa de interes a .X. S.A. in a primi informatii rapid, care sa raspunda unor cerinte si solicitari punctuale, fapt ce rezulta si din clauzele din contractul incheiat cu .X. (.X.) LTD; lipsa unor analize si documente, care sa dovedeasca ca au fost intocmite de .X. (.X.) LTD în interesul .X. S.A. si ca a fost respectat scopul final al contractului de consultanta.

Informatiile din documentele prezentate de .X. SA ca apartinand .X. (.X.) LTD, fie au fost publicate de alte institutii specializate in domeniu (putand fi accesate din mediile de informare publice), fie sunt informatii publice, de interes general.

Informatiile din documentele prezentate in justificarea contractului de consultanta comerciala incheiat cu .X. (.X.) LTD, nu au nicio legatura cu niste solicitari punctuale ale .X. SA si nu au contribuit la realizarea de venituri de catre aceasta, urmare folosirii lor, prin urmare cheltuielile efectuate de .X. SA in temeiul contractului de consultanta incheiat cu .X. (.X.) LTD, pentru perioada

supusă inspecției fiscale, în suma totală de .X. lei, au fost considerate ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

2. Organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile cu suma totală de .X. lei reprezentând venituri nerealizate de .X. SA din închirierea de spațiu către .X. SRL, careia i-au fost facturate cheltuielile cu utilitățile inerente folosirii spațiului (energie, apă, etc), cheltuielile cu paza, precum și alte cheltuieli efectuate de .X. SA pentru bunul mers al activității .X. SRL .

În anul 2008, .X. S.A. a încheiat contractul de închiriere nr. X/189 cu afiliata sa, pentru închirierea unei hale de 100 mp, cu o chirie de X euro/mp. Ulterior, în data de 01.09.2009 este încheiat un act adițional din care rezultă că separat de valoarea chiriei, societății .X. S.R.L, îi este refacturată valoarea cheltuielilor cu utilizarea spațiului de .X. mp aferent .X. S.A., respectiv cheltuieli cu energie, apă, cheltuieli cu paza , precum și alte cheltuieli efectuate de .X. SA pentru bunul mers al activității.

În data de 01.07.2010 .X. SA încheie două Acte adiționale la contractul nr. .X. , în care obiectul contractului: unul "...constă în închirierea a 3mp din Hala de producție, trefilare (tevi) cu nr. de inventar .X., având suprafața construită de .X. mp, firmei .X. Pipe, pentru birou administrativ. Nu se va percepe chirie pentru această suprafață."

Celălalt specifică: "se mai da în închiriere 576 mp din Hala de producție trefilare (tevi) pentru depozitare bunuri. Nu se va percepe chirie pentru această suprafață".

În data de 02.07.2010 .X. SA depune la DGAMC cu nr. .X. notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141, alin 2, lit e, din Codul fiscal.

Urmare solicitării de documente și informații transmisă de DGAMC către SC .X. SRL cu nr. .X. AIF /20.11.2015, societatea a prezentat o serie de documente, din care rezultă că în data de 30.06.2010, este întocmită o listă de inventar semnată de domnii .X. în calitate de președinte și de .X. în calitate de membru, referitoare la:

- Obiecte de inventar (poz 1-24) în suma totală de .X. lei
- Materii prime (poz 1-60) în suma totală de .X. lei
- Materiale auxiliare (poz 1-33) în suma totală de .X. lei
- Produse finite (tevi) (poz 1-27) în suma totală de .X. lei
- Imobilizări (poz 1-15) în suma totală de .X. lei
- Imobilizări corporale în curs (constând în principal din 4 linii de producție tevi (poz 1-6) în suma totală de .X. lei.

În data de 31.12.2010 este întocmită o nouă listă de inventar semnată tot de domnii .X. în calitate de președinte și de .X. în calitate de membru, referitoare la:

- Obiecte de inventar (poz 1-24) în suma totală de .X. lei
- Materii prime (poz 1-47) în suma totală de .X. lei
- Materiale auxiliare (poz 1-29) în suma totală de .X. lei

-Produse finite (tevi) (poz 1-15) in suma totala de .X. lei

-Imobilizari (poz 1-15) in suma totala de .X. lei

-Imobilizari corporale in curs (constand in principal, de aceasta data, in 6 linii de productie tevi, dar si din alte echipamente) in suma totala de .X. lei.

Din situatia varietii stocurilor, rezulta ca .X. SRL a depozitat si a vandut, materii prime, auxiliare si produse finite, prin acces permanent la mijloacele fixe, obiectele de inventar, materiile prime si auxiliare precum si produsele finite depozitate, toate aflate in spatiile .X. SA, fara ca pentru aceste spatii .X. SA sa solicite si sa primeasca venituri din chirii, in conditiile convenite prin contractul de inchiriere nr. .X. /2008.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11 "Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal" alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și avand in vedere ca in perioada 2008-iunie 2010 .X. SA a perceput chirie pentru spatiile inchiriate catre SC .X. .X. SRL si in acelasi timp si inainte si dupa data de 01.07.2010 .X. SA a perceput chirie pentru spatiile inchiriate catre afiliatii sai: .X. SA, .X. .X. SA si .X. SRL organul fiscal a considerat ca este necesara ajustarea veniturilor realizate de .X. SA din chirii, cu valoarea chiriei nesolicitate de la .X. SRL .

Avand in vedere ca din compararea tarifelor in euro/mp percepute de .X. SA de la ceilalți afiliati, organele de inspectie fiscala au fost inchiriate spatii in scop de depozit la valoarea de 4 euro/mp fara TVA, iar pentru suprafetele inchiriate in scop de birouri, valoarea de chiriei a fost de 6 euro/mp, considerând ca aceste valori reprezinta tarifele de chirie care ar fi trebuit sa fie folosite la calculul chiriei ce trebuia perceputa de .X. SA de la .X. SRL in perioada 2010-2014, pentru suprafata inchiriata de X mp in scop de depozit si de 3 mp in scop de birouri, venituri care ar fi contribuit la acoperirea cheltuielilor de amortizare si intretinere a spatiilor puse la dispozitia .X. SRL si a cheltuielilor minimale conexe unui depozit aflat incinta .X. SA.

Pe cale de consecinta echipa de inspectie fiscala a stabilit diferente suplimentare reprezentand venituri nerealizate din inchirierea de spatii in scop de depozit si de birouri in suprafata totala de X mp, spatii puse la dispozitia .X. SRL in mod gratuit in perioada 2010-2014.

3. Neacordarea deductibilitatii cheltuielilor în sumă totală de **.X. lei** pe baza unor facturi emise de contribuabili declarati inactivi, astfel:

a. în anul 2010, .X. lei de la furnizorii .X. SRL, CIF RO .X. , declarat inactiv incepand cu data de 11.06.2009 prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009, fiindu-i anulatã inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.07.2009 și .X. SRL, CIF RO .X. declarat inactiv incepand cu data de 07.10.2010 prin OPANAF nr. .X. /21.09.2010, fiindu-i anulatã inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.11.2010.

b. în anul 2011, .X. lei, reprezentand cheltuieli inregistrate in contabilitatea .X. SA, pe baza unor facturi emise de .X. SRL, CIF RO .X. , declarata inactiva incepand cu data de 11.06.2009 prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009, fiindu-i

anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.07.2009 și .X. SRL, CIF RO .X. declarata inactiva incepand cu data de 07.10.2010 prin OPANAF nr. .X. /21.09.2010, fiindu-i anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.11.2010.

c. în anul 2013, .X. lei, reprezentand cheltuieli inregistrate in contabilitatea .X. SA, pe baza unor facturi emise de .X. SRL, .X. , declarat inactiv incepand cu data de 12.12.2012, prin Decizia nr. .X. / 14.10.2012.

d. în anul 2014, .X. lei reprezentand cheltuieli inregistrate in contabilitatea .X. S.A., pe baza unor facturi emise de .X. SRL, .X. , declarata inactiva începând cu data de 12.12.2012, prin Decizia nr. .X. / 14.10.2012 și de .X. SRL, declarata inactiva incepand cu data de 07.10.2010 prin Decizia nr. .X. /06.08.2012, din aceeasi data fiindu-i anulata si inregistrarea in scopuri de TVA.

4. Pentru anii 2013 și 2014, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă totală de .X. lei rezultate din ajustarea prețurilor de transfer astfel, in temeiul prevederilor art. 19 alin (5) si art. 21, alin (4), lit e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a prevederilor art. 11 alin (2) din aceeasi lege si a prevederilor punctelor 22-24, 26, 29 si 31-36 din HG nr. 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In cadrul analizei Dosarului preturilor de transfer intocmit de .X. S.A. pentru perioada 2010- 2014, referitor la activitatea de productie (activitatea principala a .X. SA), metoda compararii preturilor necontrolate (CPN) nu a fost acceptata de echipa de inspectie fiscala pentru motivele detaliate in Cap. IV la prezentul raport de inspectie fiscala. Drept urmare a fost analizata metoda marjei de adaos comercial net (MMNT).

Fata de indicatorii avuti in vedere si detaliiati in capitolul IV, .X. S.A. a stabilit o marja neta de adaos comercial net aferent anului 2013, de -0,25% și în 2014 pentru activitatea de productie, de -0,46 %.

Urmare analizei, detaliate în raportul de inspectie fiscala, fata de esantionul final, stabilit de echipa de inspectie fiscala (din esantionul final stabilit de .X. SA , a fost respinsa o singura firma care avea functii, riscuri si produse diferite), au fost calculate serii interquartilare, fata de care s-a constatat ca marja de adaos comercial net, pentru activitatea de productie in anul 2013, era inferioara valoric fata de valoarea quartilei 1 (-0,25 <1,17), iar in anul 2014, era inferioara valoric fata de valoarea quartilei 1 (-0,46 < 0,80)..

Drept urmare, in temeiul art. 2, alin. (2), (3) si (4) din Anexa nr. 1 la OPANAF nr. 222/08.02.2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, a fost necesara ajustarea cheltuielilor care au contribuit la calculul marjei de adaos comercial net a .X. SA pentru anul 2013, la valoarea medianei calculata pentru societatile independente comparabile, adica la valoarea de X iar pentru anul 2014, la valoarea medianei calculata pentru societatile independente comparabile, adica la valoarea de X

In urma ajustarii cheltuielilor operationale aferente activitatii de productie, pentru anul 2013 (recunoscute de .X. SA la valoarea de .X. lei) la nivelul medianeii de 2,05, a fost stabilita o noua valoare a acestor cheltuieli, la nivelul de .X. lei, valoare care reflecta valoarea corecta de piata (arm-length), asa cum e stabilita de legislatia romana in materie si ghidul OCDE.

Diferenta de .X. lei reprezinta cheltuieli suplimentare efectuate de .X. S.A. fără respectarea principiului "lungimii de brat", aceste cheltuieli fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Avand in vedere ca aceasta suma include si suma de .X. lei reprezentand cheltuieli inregistrate de .X. SA in anul 2013 ca prestari servicii de consultanta, facturate de .X. (.X.) LTD, pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere in temeiul prevederilor pct. 41, 48 si 49 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, aferente art. 11 si art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, rezulta ca acestea vor fi deduse din suma de .X. lei, rezultand o diferenta de .X. lei.

In concluzie, suma .X. lei, reprezinta cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art. 21, alin. (4), lit e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, precum și a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctului 43 din Hotararea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

In urma ajustarii cheltuielilor operationale aferente activitatii de productie, pentru anul 2014 (recunoscute de .X. S.A. la valoarea de .X. lei) la nivelul medianeii de X a fost stabilita o noua valoare a acestor cheltuieli, la nivelul de .X. lei, valoare care reflecta valoarea corecta de piata (arm-length).

Diferenta de .X. lei reprezinta cheltuieli suplimentare efectuate de .X. S.A. fără respectarea principiului "lungimii de brat", aceste cheltuieli fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Avand in vedere ca aceasta suma include si suma de .X. lei reprezentand cheltuieli inregistrate de .X. S.A. in anul 2014 ca prestari servicii de consultanta, facturate de .X. (.X.) LTD, pentru care nu a fost acordat dreptul de ducere a lor in temeiul prevederilor pct. 41, 48 si 49 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, aferente art. 11 si art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, rezulta ca acestea vor fi deduse din suma de .X. lei, rezultand o diferenta de .X. lei.

In concluzie, suma .X. lei reprezinta cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art. 21, alin. (4),

lit e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctului 43 din Hotărârea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C au mai constatat următoarele:

1. pierdere suplimentară în sumă de .X. lei rezultată ca urmare a preluării eronate a pierderii fiscale din anul 2009, fapt pentru care această sumă reprezintă cheltuială nedeductibilă în anii 2010-2012;

2. suma totală de .X. lei (.X. lei în anul 2010 + .X. lei în anul 2011 + .X. lei în anul 2012) reprezentând depășirea cotei legale de 5% din rezerva legală, motiv pentru care în baza prevederilor punctului 50 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale art. 22 alin. (1) lit. a Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare au fost considerate cheltuieli nedeductibile.

Urmare acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent anilor 2010-2014 în cuantum de .X. lei, pentru care au calculat dobânzi în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

B. Taxa pe valoarea adăugată:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.05.2010-28.02.2015.

Asa cum rezulta din constatarile din Raportul de inspectie fiscala, organele au procedat la recalcularea TVA pentru perioada 01.05.2010 – 28.02.2015, rezultand diferente suplimentare de TVA în suma totala de .X. lei, pentru o baza impozabila stabilita suplimentar in suma de .X. lei, astfel:

A. TVA neadmisa la deducere in suma de .X. lei cu baza de impozitare in suma de .X. lei, conform constatările din R.I.F., provenind din:

1. TVA neadmisa la deducere in suma de .X. lei, cu baza de impozitare in suma de X lei, reprezentand TVA aferenta achizitiilor de bunuri de la persoane juridice declarate ca inactivi, nedeductibila în temeiul art 11 alin. (1²) si art. 146, alin. (1), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei cu baza de impozitare in suma de .X. lei, reprezentand TVA aferenta sumelor inscrite in facturile .X. (.X.) LTD si inregistrate de .X. SA ca prestari de servicii de consultanta economica in perioada 01.05.2010-28.02.2015, servicii care nu au putut fi dovedite de .X. S.A. ca respectand prevederile art. 145 alin. (2) lit a) si c) si ale art. 146 alin. (1), lit. b), conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala. Documentele prezentate de .X. SA în justificarea prestarii serviciilor de către .X. (.X.) LTD nu au dovedit ca obligatiile contractuale asumate prin contract de catre consultant au fost indeplinite, ca informatiile existente în aceste documente ar fi fost utile si necesare activitatii .X. S.A., fiind in folosul operatiunilor sale taxabile sau răspund la niste nevoi concrete exprimate de societate si nici nu dovedesc ca .X.

SA a realizat venituri urmare folosirii lor, in perioada 2010-2014, asa cum rezulta din constatările, argumentele si temeiul de drept din Raportul de inspectie fiscala.

B. TVA colectata suplimentar in suma de .X. lei, cu baza de impozitare in suma de .X. lei (conform constatarilor din RIF), reprezentand TVA datorata ca urmare a inchirierii de spatii proprii catre .X. SRL, CIF .X. , in mod gratuit (deși societatea a folosit spatiul in scop de depozit si birouri), in suprafata totala de X mp, in perioada 01.07.2010 – 28.02.2015 si a optiunii societatii, de taxare a operatiunilor scutite de art. 141, alin. (2) lit. e) Cod fiscal.

Urmare acestor constatări, pentru perioada supusă inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara de plata în suma de .X. lei , pentru care au calculat dobânzi în suma de .X. lei și penalități în suma de X lei.

Având în vedere reținerile din Raportul de inspectie fiscala referitoare la contractele de consultanță comercială încheiate de .X. S.A. cu .X. (.X.) LTD, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Soluționare a Contestațiilor au sesizat organele de urmărire și cercetare penală, Ministerul Public, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Directia de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, prin întocmirea și Transmiterea Sesizării penale înregistrată la Directia Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X. /23.06.2016, pentru a aprecia dacă faptele constatate prin Procesul verbal nr. .X. /14.04.2016 pot întruni elementele constitutive ale săvârșirii unor infracțiuni, prevăzute și pedepsite de legislația în vigoare.

B. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.06.2016 organele fiscale au calculat în temeiul art. 88 lit. c) și art. 199 din OUG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, republicată accesorii pentru impozitul pe profit în cuantum de .X. lei și dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. .X. /10.06.2016, organele fiscale au stabilit diferențe în minus în ceea ce privește dobânzile și penalitățile aferente TVA în suma totală de .X. lei.

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

1. În ceea ce privește depășirea duratei de 6 luni de efectuare a inspectiei fiscale, cu încălcarea prevederilor art.104 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aspect susținut de societate, organul de soluționare a contestației reține următoarele :

Potrivit prevederilor art.104 alin.(2) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ Durata efectuării inspecției fiscale

“(…)(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor cu sedii secundare, durata inspecției fiscale inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni”

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

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 6 luni, iar perioada în care derularea inspecției fiscale a fost suspendată nu poate fi inclusă în calculul duratei inspecției fiscale.

Organul de soluționare a contestației reține că, în cazul în care termenul de desfășurare a inspecției fiscale prevăzut de art.104 alin.(1) din Codul de procedură fiscală a fost depășit, acesta **este un termen de recomandare**, având în vedere că nu este prevăzută nicio sancțiune pentru nerespectarea lui.

Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

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 6 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. 7/2/2012, 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.

De asemenea, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

În ceea ce privește, argumentul contestatarii potrivit căruia depășirea termenului de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale atrage decăderea din dreptul de a continua inspecția fiscală, interpretare pe care, aceasta o dă art. 126 alin. 2 din Noul Cod de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că inspecția fiscală parțială efectuată la .X. S.A. a început la data de 05.08.2015 și având în vedere prevederile art. 352 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală „Aplicarea legii noi și ultraactivarea

legii vechi (...)", procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.

2. Referitor la argumentul societății, potrivit căruia societatea contestată datorează accesorii în quantum mai mare, ca urmare a depășirii de către organele de inspecție fiscală a duratei inspecției fiscale, organul de soluționare a contestațiilor reține că, depășirea termenului de 6 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale generale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere și indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală, contribuabilul datorează accesorii potrivit prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele de mai sus, organul de soluționare a contestației nu reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele de ordin procedural invocate de societate.

3. Referitor la suma de **.X. 7 lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care Procesul verbal nr..X. /14.04.2016 ale cărui constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.05.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.05.2016, contestată, a fost transmis Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, întocmind Sesiunea penală nr .X. /23.06.2016 pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de legislația în vigoare.

În fapt, în perioada supusă controlului .X. SA a avut în derulare mai multe contracte de consultanță comercială încheiate cu firma cipriotă .X. (.X.) LTD. În justificarea prestării serviciilor .X. S.A. a prezentat o serie de documente intitulate generic „rapoarte”, care s-au dovedit a fi descărcate de pe site-urile publice ale altor entități decât societatea prestatoare, deși aceasta le considera

ca reprezentând servicii prestate de ea, în unele cazuri documentele fiind personalizate cu sigla .X. (.X.) LTD, deși nu îi parașin.

Pe lângă aceste rapoarte au fost prezentate și o serie de adrese intitulate tot rapoarte cu informații generate asupra vizitării unor expoziții, sau cu privire la anumite țări sau zone geografice, considerate de .X. S.A. ca studii de marketing, deși aceste documente nu conțin analize profesionale, strategii de marketing sau propuneri și sugestii concrete în raport de niște cerințe punctuale ale .X. S.A. sau care să poată fi cuantificate ca benefice și utile activității societății din România.

Considerentele care au determinat organele de inspecție fiscală să nu acorde dreptul de deducere cheltuielilor efectuate de .X. S.A. în temeiul contractului de consultanță comercială încheiat cu .X. (.X.) LTD sunt:

- a) faptul că societatea nu a demonstrat necesitatea prestării serviciilor .X. (.X.) LTD, în scopul activităților desfășurate de .X. SA ;
- b) serviciile .X. (.X.) LTD nu au contribuit la realizarea de venituri de către societate;
- c) serviciile nu au fost efectiv prestate.

Astfel, cheltuielile în suma de .X. lei au fost încadrate de organele de inspecție fiscală ca și cheltuieli nedeductibile pentru nerespectarea pct. 41,48 și 49 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale art. 11 și 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, TVA în suma de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. (.X.) LTD și înregistrate de .X. SA ca prestări de servicii de consultanță economică în perioada 01.05.2010-28.02.2015, servicii care nu au putut fi dovedite de .X. S.A. ca respectând prevederile art. 145 alin. (2) lit a) și c) și ale art. 146 alin. (1), lit. b), conform constatarilor din Raportul de inspecție fiscală, nu a fost admisă la deducere de organele fiscale. Documentele prezentate de .X. SA în justificarea prestării serviciilor de către .X. (.X.) LTD nu au dovedit ca obligațiile contractuale asumate prin contract de către consultant au fost îndeplinite, ca informațiile existente în aceste documente ar fi fost utile și necesare activității .X. S.A., fiind în folosul operațiunilor sale taxabile sau răspund la niște nevoi concrete exprimate de societate și nici nu dovedesc ca .X. SA a realizat venituri urmare folosirii lor, în perioada 2010-2014, așa cum rezulta din constatările, argumentele și temeiul de drept din Raportul de inspecție fiscală

Totodată referitor la contractele de consultanță comercială încheiate de .X. S.A. cu .X. (.X.) LTD, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor contribuabili au sesizat Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, prin întocmirea și transmiterea Sesizării penale înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .X. /23.06.2016, pentru a aprecia dacă faptele constatate prin Procesul verbal nr. .X. /14.04.2016 întrunesc elementele constitutive ale săvârșirii unor infracțiuni, prevăzute și pedepsite de legislația în vigoare.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.05.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.05.2016, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, în urma verificărilor în speță **se pune problema realității serviciilor de consultanță comercială prestate de .X. .X. LTD**, având în vedere că .X. S.R.L. nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea acestor servicii în conformitate cu prevederile contractuale asumate de părți. Astfel, numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, sunt în măsură să stabilească dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că **organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării bazelor de impozitare aferente obligațiilor datorate bugetului consolidat al statului și a deducerii TVA în quantum mai mare.**

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272/28.01.2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestată reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, cu adresa nr..X. AIF/23.06.2016, Procesul verbal nr..X. /14.06.2016 ale cărui constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC

.X./10.05.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.05.2016.

De asemenea, prin adresa nr..X. /2016 Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili că sesizarea penală în cauză a fost transmisă spre competentă soluționare Parchetului de pe lângă tribunalul .X. în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *„există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul la deducere”*.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că *„iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al TVA de la bugetul de stat, iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor”*.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax-Others, Curtea Europeană de Justiție precizând că : *„atunci când o*

persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită”.

Practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ nr.419/2002, următoarele: „*pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate”.*

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H.-C.32/03; Kittel și Recolta Recycling-C-439/04 și C-440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik-C-285/11).

Orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a speței, în cauză existând suspiciuni rezonabile cu privire la operațiunile derulate de .X. S.A. cu .X. .X. LTD.

Totodată, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că transferurile succesive de bani au fost efectuate prin conturile firmelor cu comportament fiscal de tip fantomă, sumele întorcându-se pe circuit la beneficiarul facturilor fictive, asociatul unic al societății contestată, fără să fie impozitate au avut consecința diminuării impozitelor datorate bugetului de stat.

Astfel, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de

organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

De asemenea, pct.10.1 și pct.10.2 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“10.1 Organul de soluționare competent poate suspenda soluționarea contestației administrative la cererea contestatarului sau din oficiu.

10.2 Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.276, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul art.277 alin.(1) lit.a) și alin.(3) și art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1 și pct.10.2 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se reține că până la finalizarea cauzei penale, se va suspenda soluționarea contestației pe calea administrativă de atac, pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. 6 lei - penalități de întârziere aferente TVA,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu servicii executate de terți în sumă de .X. lei din facturile emise de .X. SRL, CIF RO .X. , .X. SRL, CIF RO .X. , .X. SRL, CIF RO .X. și .X. SRL CIF RO .X. , precum și la TVA aferentă în sumă de .X. lei:

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal și societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu servicii executate de terți, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorii erau declarați contribuabili inactivi.

În fapt, .X. a înregistrat în contabilitate, în perioada verificată, cheltuieli în sumă totală de .X. lei pe baza unor facturi emise de contribuabili declarați inactivi, astfel:

a. în anul 2010, .X. lei de la furnizorii .X. SRL, CIF RO .X. , declarat inactiv începând cu data de 11.06.2009 prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009 și .X. SRL, CIF RO .X. declarat inactiv începând cu data de 07.10.2010 prin OPANAF nr. .X. /21.09.2010, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2010.

b. în anul 2011, .X. lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitatea .X. SA, pe baza unor facturi emise de .X. SRL, CIF RO .X. , declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009 prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009 și .X. SRL, CIF RO .X. declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010 prin OPANAF nr. .X. /21.09.2010, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2010.

c. în anul 2013, .X. lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitatea .X. SA, pe baza unor facturi emise de .X. SRL, .X. , declarată inactivă începând cu data de 12.12.2012, prin Decizia nr. .X. / 14.10.2012.

d. în anul 2014, .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitatea .X. S.A., pe baza unor facturi emise de .X. SRL, .X. , declarată inactivă începând cu data de 12.12.2012, prin Decizia nr. .X. / 14.10.2012 și de .X. SRL, declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010 prin Decizia nr. .X. /06.08.2012, din aceeași dată fiindu-i anulată și înregistrarea în scopuri de TVA.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri de la persoane juridice declarate ca inactivi, enumerate mai sus, în temeiul art 11 alin. (1²) și art. 146, alin. (1), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, începând cu data de 01.01.2010 sunt în vigoare prevederile **art.11 alin.(1¹) și (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:**

“(1¹) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Totodată, începând cu data de 01.01.2012, sunt în vigoare prevederile art.11 alin.(1¹) și (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“(1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform [art. 78¹](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform [art. 78¹](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cumodificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

Aceleași dispoziții legale se regăsesc și în forma Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 05.08.2013, respectiv:

„ 1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform [art. 78¹](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit [titlului VI](#), se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la [art. 156²](#) depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA, sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;

b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile [art. 149](#);

c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform [art. 134²](#) alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.

(1[^]2) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform [art. 78[^]1](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit [Legii nr. 85/2006](#) privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv.

De asemenea, conform prevederilor legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor.

Totodată, potrivit art.153 alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

„(9) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit [art. 11](#), precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. (...)”

Prin urmare, în conformitate cu aceste prevederi legale, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA persoanei impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi.

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

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

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu

încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

coroborate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.819/2008, pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor, în vigoare cu data de 29.05.2008:

„**ART. 3 - Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.**

ART. 4 - La publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a unui ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, cu aceeași dată se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.”

precum și cu cele în vigoare începând cu data de 08.05.2010, potrivit căroră:

“ **ART. 3**

(1) **Declararea contribuabililor inactivi se face cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.**

(2) **Lista contribuabililor declarați inactivi se afișează la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și se publică pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici.**

(3) **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi intră în vigoare în termen de 15 zile de la data afișării, potrivit prevederilor [art. 44](#) alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

#M2

ART. 4

Începând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.”

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că .X. S.A. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu achiziții de bunuri aferente unor facturi emise de furnizorii: .X. SRL, CIF RO .X. , .X. SRL, CIF RO .X. , .X. SRL, .X. și .X. SRL CIF RO .X. .

Referitor la furnizorii societății .X. S.A., organul de soluționare reține următoarele, conform informațiilor din Registrul contribuabililor declarați inactivi :

- .X. SRL, CIF RO .X. , declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009 prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009; având în vedere că facturile vizate de inspecția fiscală sunt emise după anul 2010, iar inactivarea a avut loc în anul 2009, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere facturile emise de acest furnizor.

- .X. SRL, CIF RO .X. declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010 prin OPANAF nr. .X. /21.09.2010, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2010.

- .X. SRL, .X. , declarata inactiva începând cu data de 12.12.2012, prin Decizia nr. .X. / 14.10.2012 ;

- .X. SRL CIF RO .X. ., declarata inactiva începând cu data de 07.10.2010 prin Decizia nr. .X. / 06.08.2012, din aceeași data fiindu-i anulată și înregistrarea în scopuri de TVA.

Lista detaliată a facturilor pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere se regăsește în Anexa 15 a raportului de inspecție fiscală, iar organul de soluționare a contestației reține că .X. S.A. nu a contestat informațiile din această listă.

Astfel, pentru cheltuielile în sumă de .X. lei aferente bunurilor achiziționate de la furnizorii: .X. SRL, CIF RO .X. , .X. SRL, CIF RO .X. , .X. SRL, CIF RO .X. și .X. SRL CIF RO .X. ., în perioada supusă verificării, .X. S.A. nu beneficiază de dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, se reține că datele la care furnizorii în cauză au fost declarați contribuabili inactivi, precum și datele de la care organele fiscale au anulat acestora înregistrarea în scopuri de TVA, astfel cum au fost prezentate la situația de fapt, se regăsesc și în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, conform paginii de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici.

Mai mult, așa cum s-a reținut la situația de fapt, la datele la care furnizorii în cauză au emis facturile în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, înregistrarea în scopuri de TVA a acestora era anulată de către organele fiscale.

Astfel, având în vedere prevederile:

Art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2010 stipulează:

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

„a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie

prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”.

precum și cele în vigoare la data de 01.01.2013:

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

coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”

modificate începând cu data de 01.01.2013, astfel:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 145](#) alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 145](#) alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul

său de către o persoană impozabilă, societatea avea obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5), în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

“d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;”

respectiv cu prevederile art. 155 alin. 19 lit. d, în vigoare începând cu data de 01.01.2013:

“ (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile(...);”

Astfel, în speță, facturile întocmite de furnizori nu cuprind informații referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care a emis factura, acest cod al emitentului nemaifiind valabil (la data emiterii facturilor furnizorii nu mai erau înregistrați în scopuri de TVA).

Referitor la argumentul societății potrivit căruia: *„Având în vedere impedimentele procedurale (birocratice) pe care demersurile de verificare a stării de inactivitate a contribuabililor le presupun, Societatea s-a aflat într-o imposibilitate obiectivă de a determina situația fiscală a contractanților săi (ulterior identificați ca fiind inactivi de către organele fiscale)”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei*, întrucât legiuitorul a prevăzut expres că, în situația în care contribuabilii sunt declarați inactivi, tranzacțiile efectuate nu sunt luate în considerare de organele de inspecție fiscală, documentele emise de un contribuabil inactiv neproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că neacordarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturi emise de furnizori în perioada de inactivitate a acestora încalcă principiul neutralității TVA, societatea invocând în acest sens jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, acestea nu pot fi reținute în soluționarea contestației întrucât:

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

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

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

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în

scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

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

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

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Se reține că în acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.4967/2012, anexată în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, organul de soluționare reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

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

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

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

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

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

Potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși

în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

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

Astfel, se reține că .X. S.A. nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de furnizorii: .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL declarate în timpul tranzacțiilor ca fiind societăți inactive, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit și la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

5. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei stabilit ca urmare a veniturilor în sumă de .X. lei din închirierea de spații în scop de depozit și birouri către .X. S.R.L. și TVA aferentă în sumă de .X. lei, 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 impozit pe profit suplimentar și au colectat TVA în condițiile în care contestatarea a închiriat cu titlu gratuit aceste spații afiliatului său, deși anterior anului 2010 i-a perceput chirie pentru spații, iar în perioada supusă inspecției fiscale .X. - .X. SA pentru ceilalți afiliați a perceput chirii pentru spații închiriate similare.

În fapt, în anul 2008 .X. S.A. a încheiat contractul de închiriere nr. .X. cu afiliata sa, pentru închirierea unei hale de 100 mp, cu o chirie de 4 euro/mp. Ulterior, în data de 01.09.2009 este încheiat un act adițional din care rezultă că separat de valoarea chiriei, societății .X. S.R.L, îi este refacturată valoarea cheltuielilor cu utilizarea spațiului de .X. mp aferent .X. S.A., respectiv cheltuieli cu energie, apă, cheltuieli cu paza , precum și alte cheltuieli efectuate de .X. SA pentru bunul mers al activității.

În data de 01.07.2010 .X. SA încheie două Acte adiționale la contractul nr. .X. , în care obiectul contractului: unul "...consta în închirierea a 3mp din Hala de producție, trefilare (tevi) cu nr. de inventar .X., având suprafața construită de .X. mp, firmei .X. Pipe, pentru birou administrativ. Nu se va percepe chirie pentru această suprafață."

Celălalt specifică: "se mai da în închiriere 576 mp din Hala de producție trefilare (tevi) pentru depozitare bunuri. Nu se va percepe chirie pentru această suprafață".

În data de 02.07.2010 .X. SA depune la DGAMC cu nr. .X. notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141, alin 2, lit e, din Codul fiscal.

Urmare solicitării de documente și informații transmise de DGAMC către SC .X. SRL cu nr. .X. AIF /20.11.2015, societatea a prezentat o serie de documente, din care rezultă că în data de 30.06.2010, este întocmită o listă de inventar semnată de domnii .X. în calitate de președinte și de .X. în calitate de membru, din care rezultă că .X. SRL a depozitat și a vândut, materii prime, auxiliare și produse finite, prin acces permanent la mijloacele fixe, obiectele de inventar, materiile prime și auxiliare precum și produsele finite depozitate, toate aflate în spațiile .X. SA, fără ca pentru aceste spații .X. SA să solicite și să primească venituri din chirii, în condițiile convenite prin contractul de închiriere nr. .X. /2008.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11 "Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal" alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere că în perioada 2008-iunie 2010 .X. SA a perceput chirie pentru spațiile închiriate către SC .X. SRL și în același timp și înainte și după data de 01.07.2010 .X. SA a perceput chirie pentru spațiile închiriate către afiliații săi: .X. SA, .X. SA și .X. SRL organul fiscal a considerat că este necesară ajustarea veniturilor realizate de .X. SA din chirii, cu valoarea chiriei nesolicitate de la .X. SRL .

Având în vedere că, din compararea tarifelor în euro/mp percepute de .X. SA de la ceilalți afiliați, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost închiriate spații în scop de depozit la valoarea de 4 euro/mp fără TVA, iar pentru suprafețele închiriate în scop de birouri, valoarea chiriei a fost de X euro/mp, acestea au considerat că aceste valori reprezintă tarifele de chirie care ar fi trebuit să fie folosite la calculul chiriei ce trebuia percepută de .X. SA de la .X. SRL, în perioada 2010-2014, pentru suprafața închiriată de X mp în scop de depozit și de X mp în scop de birouri, venituri care ar fi contribuit la acoperirea

cheltuielilor de amortizare si intretinere a spatiilor puse la dispozitia .X. SRL si a cheltuielilor minimale conexe unui depozit aflat în incinta .X. SA.

Pe cale de consecinta echipa de inspectie fiscala a stabilit diferente suplimentare reprezentand venituri nerealizate din inchirierea de spatii in scop de depozit si de birouri in suprafata totala de X mp, spatii puse la dispozitia .X. SRL in mod gratuit in perioada 2010-2014.

Pe cale de consecinta echipa de inspectie fiscala a stabilit diferente suplimentare reprezentand venituri nerealizate din inchirierea de spatii in scop de depozit si de birouri in suprafata totala de X mp, spatii puse la dispozitia .X. SRL in mod gratuit in perioada 2010-2014, in suma totala de .X. lei (.X. lei în 2010+.X. lei în 2011+.X. lei în 2012 + .X. în 2013 + .X. în 2014).

Totodata, organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara in suma de .X. lei, cu baza de impozitare in suma de .X. lei, reprezentand TVA datorata ca urmare a inchirierii de spatii proprii catre .X. SRL, CIF .X. , in mod gratuit (desi societatea a folosit spatiul in scop de depozit si birouri), in suprafata totala de 579 mp, in perioada 01.07.2010 – 28.02.2015 tinand cont de optiunea societatii de taxare a operatiunilor scutite prevazute de art. 141, alin. (2) lit. e) Cod fiscal, precum si de prevederile art. 137 si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(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”.

iar pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

Față de prevederile de mai sus se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Totodată, conform prevederilor pct.46 Anexa 1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Totodată, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Astfel, se reține că societatea avea obligația întocmirii documentelor justificative pentru livrarea bunurilor, prevăzute de legea fiscală, respectiv a facturii/facturilor de livrare.

În materia TVA, în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 134, art.134¹ alin.(1), art. 134² alin. (1) și alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, precizează:

„ART. 134

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

ART. 134¹

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...]

ART. 134²

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”.

Conform prevederilor legale mai sus menționate, se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii intervine la data la care are loc faptul generator, iar prin derogare exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Referitor la baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, art. 137 alin. (1) lit. a, alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor de închiriere, precizează:

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]”.

Se reține că potrivit art. 129 alin. (3) lit. a din actul normativ mai sus menționat:

„(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru prestările de servicii constând în închirierea de bunuri, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de prestator din partea beneficiarului.

Totodată, conform prevederilor art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2010:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;”

precum și în forma modificată de la 01.02.2013:

„e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct

și suprafața, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;"

Se reține astfel, că operațiunea de închiriere de spații este scutită de taxă în condițiile legii.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în anul 2008, .X. S.A. a încheiat contractul de închiriere nr. .X. cu afiliata sa, pentru închirierea unei hale de 100 mp, cu o chirie de 4 euro/mp. Ulterior, în data de 01.09.2009 este încheiat un act adițional din care rezultă că separat de valoarea chiriei, societății .X. .X. S.R.L., îi este refacturată valoarea cheltuielilor cu utilizarea spațiului de .X. mp aferent .X. S.A., respectiv cheltuieli cu energie, apă, cheltuieli cu paza, precum și alte cheltuieli efectuate de .X. SA pentru bunul mers al activității.

În data de 01.04.2010, între .X. SA și .X. .X. S.R.L. este întocmit un proces-verbal din care rezultă că totalul suprafeței de .X. mp aparținând .X. S.A. s-a închiriat către .X. S.R.L.

În data de 01.07.2010 .X. SA încheie două Acte adiționale la contractul nr. .X., în care obiectul contractului: unul "...constă în închirierea a X mp din Hala de producție, trefilare (tevi) cu nr. de inventar .X., având suprafața construită de .X. mp, firmei .X. Pipe, pentru birou administrativ. Nu se va percepe chirie pentru această suprafață."

Celălalt specifică: "se mai da în închiriere X mp din Hala de producție trefilare (tevi) pentru depozitare bunuri. Nu se va percepe chirie pentru această suprafață".

În data de 02.07.2010 .X. SA depune la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili cu nr. .X. notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141, alin 2, lit e, din Codul fiscal.

Urmare solicitării de documente și informații transmise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili către SC .X. SRL cu nr. .X. AIF /20.11.2015, societatea a prezentat o serie de documente, din care rezultă că .X. SRL a depozitat și a vândut, materii prime, auxiliare și produse finite, prin acces permanent la mijloacele fixe, obiectele de inventar, materiile prime și auxiliare precum și produsele finite depozitate, toate aflate în spațiile .X. SA, fără ca pentru aceste spații .X. SA să solicite și să primească venituri din chirii, în condițiile convenite prin contractul de închiriere nr. .X. /2008.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11 "Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal" alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere că în perioada 2008-iunie 2010 .X. SA a perceput chirie pentru spațiile închiriate către SC .X. .X.

SRL si in acelasi timp si inainte si dupa data de 01.07.2010 .X. SA a perceput chirie pentru spatiile inchiriate catre afiliatii sai: .X. SA, .X. .X. SA si .X. SRL organul fiscal a considerat ca este necesara majorarea veniturilor realizate de .X. SA din chirii, cu valoarea chiriei nesolicitate de la .X. SRL in perioada 2010-2014 și au colectat TVA suplimentar in suma de .X. lei, cu baza de impozitare in suma de .X. lei, reprezentand TVA datorata ca urmare a inchirierii de spatii proprii catre .X. SRL, CIF .X. , in mod gratuit (deși societatea a folosit spatiul in scop de depozit si birouri), in suprafata totala de X mp, in perioada 01.07.2010 – 28.02.2015.

În ceea ce privește prevederile art. 7 alin. (1) pct. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organele de inspecție fiscală, referitoare la „Definiții ale termenilor comuni”, acestea precizează:

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”

Mai mult, se reține că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Totodată, chiar dacă, în materie civilă contractul reprezintă legea părților, în materie de drept comercial el trebuie încheiat cu respectarea legislației fiscale în vigoare, cu respectarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului așa încât scopul economic și obținerea de plus valoare să primeze.

Astfel, întrucât contractul de închiriere dintre părți nu avea prevăzut un preț, potrivit prevederilor art. 6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit cu claritate situația de fapt, stabilirea bazei de impozitare a impozitului pe profit și TVA raportat la tariful chiriei stabilit de .X. SA pentru afiliații săi în aceleași condiții și pentru aceeași perioadă de timp.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si

completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent veniturilor neînregistrate în sumă de **.X. lei** și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **.X. lei**.

6. Referitor la dosarul prețurilor de transfer și la ajustarea cheltuielilor de exploatare aferente relațiilor cu afiliații pentru anii fiscali 2013 și 2014 în sumă totală de .X. lei, 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 aplicat metoda marjei nete de tranzacționare și au corectat marja de profit a .X. S.A., stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care în susținerea cauzei societatea prezintă argumente care conduc la altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, din analiza Dosarului prețurilor de transfer întocmit de .X. S.A. pentru perioada 2010- 2014, referitor la activitatea de producție (activitatea principală a .X. SA), metoda comparării prețurilor necontrolate (CPN) nu a fost acceptată de echipa de inspecție fiscală pentru motivele detaliate în Cap. IV la raportul de inspecție fiscală, fiind utilizată de către organele de inspecție fiscală metoda marjei de adaos comercial net (MMNT).

Fata de indicatorii avuți în vedere și detaliați în capitolul IV, .X. S.A. a stabilit o marja netă de adaos comercial net aferent anului 2013 de -0,25% și de -0,46 % aferentă anului 2014, pentru activitatea de producție.

Urmare analizei efectuate, detaliată în raportul de inspecție fiscală, fata de esantionul final, stabilit de echipa de inspecție fiscală (din esantionul final stabilit de .X. SA , a fost respinsă o singură firmă care avea funcții, riscuri și produse diferite), au fost calculate seriile interquartilare, fata de care s-a constatat că marja de adaos comercial net, pentru activitatea de producție în anul 2013, era inferioară valoric fata de valoarea quartilei 1 (-0,25 < 1,17) iar pentru anul 2014, era inferioară valoric fata de valoarea quartilei 1 (-0,46 < 0,80) .

Drept urmare, în temeiul art. 2, alin. (2), (3) și (4) din Anexa nr. 1 la OPANAF nr. 222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, a fost necesară ajustarea cheltuielilor care au contribuit la calculul marjei de adaos comercial net a .X. SA pentru anii 2013 și 2014 la valoarea medianei calculată pentru societățile independente comparabile, adică la valoarea de X, respectiv X.

În urma ajustării cheltuielilor operaționale aferente activității de producție, pentru anul 2013 (recunoscute de .X. SA la valoarea de .X. lei) la nivelul medianei de X, a fost stabilită o nouă valoare a acestor cheltuieli, la nivelul de .X. lei, valoare care reflectă valoarea corectă de piață (arm-length), așa cum este stabilită de legislația română în materie și ghidul OCDE.

Diferenta de .X. lei reprezinta cheltuieli suplimentare efectuate de .X. S.A. fără respectarea principiului "lungimii de brat", aceste cheltuieli fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Avand in vedere ca aceasta suma include si suma de .X. lei reprezentand cheltuieli inregistrate de .X. SA in anul 2013 ca prestari servicii de consultanta, facturate de .X. (.X.) LTD, pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere a lor in temeiul prevederilor pct. 41, 48 si 49 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, aferente art. 11 si art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, rezulta ca acestea vor fi deduse din suma de .X. lei, rezultand o diferenta de .X. lei.

In concluzie, suma de .X. lei reprezinta cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art. 21, alin. (4), lit e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, precum și a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctului 43 din Hotararea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au reintregit profitul impozabil al anului 2013 cu suma de .X. lei, rezultand o diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar, de plata la 31.12.2013, in suma de .X. lei.

Totodată, în urma ajustării cheltuielilor operationale aferente activității de productie, pentru anul 2014 (recunoscute de .X. S.A. la valoarea de .X. lei) la nivelul medianei de 2,18 a fost stabilita o noua valoare a acestor cheltuieli, la nivelul de .X. lei, valoare care reflecta valoarea corecta de piata (arm-length).

Diferenta de .X. lei reprezinta cheltuieli suplimentare efectuate de .X. S.A. fără respectarea principiului "lungimii de brat", aceste cheltuieli fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Avand in vedere ca aceasta suma include si suma de .X. lei reprezentand cheltuieli inregistrate de .X. S.A. in anul 2014 ca prestari servicii de consultanta, facturate de .X. (.X.) LTD, pentru care nu a fost acordat dreptul de ducere a lor in temeiul prevederilor pct. 41, 48 si 49 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, aferente art. 11 si art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, rezulta ca acestea vor fi deduse din suma de .X. lei, rezultand o diferenta de .X. lei.

In concluzie, suma .X. lei reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art. 21, alin. (4), lit e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, precum și a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctului 43 din

Hotararea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală reîntregind profitul impozabil al anului 2014 cu suma de .X. lei, rezultand o diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar, de plata la 31.12.2014, in suma de .X. lei.

Față de cele constatate de organele de inspectie fiscală, .X. prezintă o serie de argumente în baza cărora consideră nejustificate și fără temei următoarele:

- a. Realizarea unei ajustari aferente activitatii de productie pe fondul:
 - unor erori de calcul in realizarea ajustarii pentru anii 2013 si 2014;
 - utilizarii unei abordări inconsecvente asupra ajustării indicatorului de profitabilitate al activității de producție, în sensul în care depășirea intervalului intercuartilar este remediată numai în situația în care acesta se situează sub cuartila 1, nu și în cazul în care acesta depășește cuartila 3;
 - neeliminarii din calculul indicatorului de profitabilitate al societatii a cheltuielilor inregistrate in legatura cu Steelemet inainte de a realiza comparabilitatea cu indicatorul de profitabilitate al esantionului de comparabile;
 - respingerii analizei realizate prin metoda comparării prețurilor necontrolate, a ajustărilor realizate ca urmare a circumstanțelor economice în cadrul cărora a fost derulată activitatea, și a setului de societăți independente comparabile selectate în cadrul Dosarului de prețuri de transfer.
- b. Respingerea analizei realizata prin metoda comparării prețurilor în cazul contractului de asistență tehnică;
- c. Respingerea analizei realizata prin metoda comparării prețurilor în cazul contractului de de licență pentru marcă de comerț și marcă înregistrată;
- d. Respingerea analizei realizata prin metoda comparării prețurilor în cazul contractelor de servicii de agent;
- e. Respingerea analizei realizata prin metoda comparării prețurilor în cazul contractelor de inchiriere;
- f. Considerarea refacturărilor de prețuri către entități afiliate ca fiind realizate fără respectarea principiilor de prețuri de transfer;
- g. Realizarea ajustarii aferente analizei activitatii de producție.

În drept, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2013, 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, în vigoare începând cu data de 01.01.2013:

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

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

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

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

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

Conform prevederilor 23, 24, 25, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de

mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

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

29. Metoda marjei nete

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

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

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

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

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

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

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

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

(...) Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

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

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

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", 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 OCDE :

"1. Preturile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru ca ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate,

in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a pretului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespunzătoare într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “

Din analiza Dosarului prețurilor de transfer realizat de .X. SA, organul de soluționare reține următoarele:

1. .X. SA este un producător de cabluri care, în perioada 2010-2014, a realizat o serie de tranzacții cu persoanele afiliate în ceea ce privește achiziții de licență pentru marca de comerț și marca înregistrată și asistența tehnică necesară folosirii mărcii (.X.) , de materii prime, materiale, produse finite și servicii de consultanță, comision și alte prestări specifice activității proprii, precum și la vânzări de produse finite și servicii (în special de închiriere de spații către afiliați persoane fizice sau juridice.

2. .X. SA are profilul unui producător cu funcții depline, așa cum reiese din analiza funcțională prezentată de societate, asumându-și majoritatea funcțiilor în cadrul activității de producție, mai puțin riscul activității de cercetare-dezvoltare.

3. organele de inspecție fiscală au analizat datele din Dosarul prețurilor de transfer și au realizat ajustări în ceea ce privește activitatea de producție în 2013 și 2014 prin utilizarea marjei tranzacționale nete, cu cheltuieli de exploatare aferente activității de producție în sumă de .X. lei.

4. Organele de inspecție fiscală au respins comparabilele interne utilizate în metoda comparării prețurilor necontrolate, deoarece au considerat că .X. S.A. nu a demonstrat că diferențele de produs sau de circumstanțe nu au efect asupra rețului în mod semnificativ și nici nu a prezentat metodologii referitoare la „posibilitatea ajustării diferențelor constatate.

Totodată, referitor la metodele de determinare a prețurilor de transfer utilizate de societate, organul de soluționare a contestației reține că:

1. În ceea ce privește metoda comparării prețurilor necontrolate aplicată prin evaluarea internă în cazul achizițiilor de materii prime (cupru și aluminiu):

- referitor la faptul că analiza CPN cuprinde „doar două societăți afiliate din Grecia (.X. și .X.) și o singură societate din Bulgaria (.X. Ltd.)”, în cazul achizițiilor de cupru, respectiv, „doar o societate afiliată din Grecia (.X.) și două societăți neafiliate, una din .X. și alta din România (.X. SA)”, în cazul achizițiilor de aluminiu potrivit prevederilor în materie de prețuri de transfer, aplicarea metodei CPN prin evaluare internă nu restrânge analiza comparativă la un anumit număr de societăți comparabile.

De asemenea, deși au fost realizate achiziții de materii prime de la o singură entitate independentă (în cazul achizițiilor de cupru), respectiv de la două entități independente (în cazul achizițiilor de aluminiu), .X. a prezentat în cadrul dosarului de prețuri de transfer un număr semnificativ de tranzacții derulate pentru fiecare an din perioada analizată cu acestea. Mai mult, în cazul în care autoritățile fiscale considerau că informațiile prezentate au fost insuficiente sau incomplete pentru a ajunge la o concluzie relevantă, autoritățile fiscale erau îndreptățite de a solicita aceste informații suplimentare pe parcursul inspecției fiscale care să conducă la o concluzie relevantă.

Față de aceste rețineri, societatea menționează faptul că, pe parcursul inspecției fiscale, nu a primit nicio solicitare din partea autorităților fiscale privind furnizarea unor informații / documente suplimentare în acest sens.

- referitor la faptul că analiza CPN cuprinde „*un singur tip de produs (fir de cupru de 8 mm) fără a se specifica unitatea de măsură de referință*”, în cazul achizițiilor de cupru, respectiv „*produse cu dimensiuni diferite*”, în cazul achizițiilor de aluminiu, potrivit punctului nr. 25, lit. (a) din Normele Metodologice de aplicare a prevederilor articolului nr. 11, alin. (2) din Codul Fiscal:

„ 25. *Metoda comparării prețurilor*

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată.”

Având în vedere cele menționate mai sus, precum și informațiile incluse și prezentate în cadrul dosarului de prețuri de transfer, în cazul achizițiilor de cupru, societatea a efectuat o analiză comparativă a unor bunuri similare, ținând seama de caracteristici similare (i.e. același material și tip de bun – fire de cupru, aceeași dimensiune – 8mm) achiziționate atât de la entitate afiliată, cât și de la entitate independentă. În ceea ce privește achizițiile de aluminiu realizate de .X., analiza comparativă a fost efectuată, de asemenea, ținând seama de caracteristici similare ale unor bunuri similare achiziționate atât de la entități afiliate, cât și de la entități independente, și anume bunuri fabricate din același material (i.e., fire din aluminiu) având dimensiuni similare (i.e., X mm / X mm în cazul entităților afiliate, respectiv X mm / X mm / X mm în cazul societăților independente), cu destinație de utilizare similară, tranzacționate în aceeași perioadă.

Față de aceste rețineri, prin contestație societatea susține că a depus toate eforturile de a documenta și analiza achizițiile de materii prime efectuate de la entități afiliate în conformitate cu prevederile legislative în materie de prețuri de transfer, pentru a reflecta nivelul prețurilor plătite în cadrul acestor tranzacții.

- referitor la faptul că, în cadrul analizei CPN prin evaluare internă, „*pentru afiliații din Grecia cantitățile sunt certe de X tone și ani întregi, pentru neafiliatul din Bulgaria se aproximează o cantitate de aproximativ X pe an pentru anii 2010-2012, în timp ce în anii 2013 și 2014 de la afiliați și X de tone aferente fiecărui an, sunt comparate la neafiliat cu lunile iulie și august din 2013 și cantitatea totală de X de tone, respectiv lunile ianuarie și februarie 2014 și cantitatea totală de X de tone.*”, se reține că, în ceea ce privește cantitățile tranzacționate, conform prevederilor legislative din Normele Metodologice de aplicare a art. 11 din Codul Fiscal, **“în cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate”**. În acest sens, având în vedere faptul că indiferent de cantitatea achiziționată de materii prime, .X. nu a beneficiat de discount-uri de volum la întrunirea unor anumite cantități, prețul aferent materiilor prime nu a fost influențat într-o manieră semnificativă de diferențele de cantitate achiziționate de la entități afiliate, respectiv entități independente.

În acest sens, societatea nu a considerat necesară realizarea unor eventuale ajustări la nivelul prețurilor plătite de .X. pentru materiile prime achiziționate de la furnizori (entități afiliate, respectiv entități independente), pentru a corecta potențiale diferențe de preț determinate de diferența de cantitate.

Prin urmare, având în vedere faptul că .X. a făcut toate demersurile necesare pentru identificarea unor tranzacții derulate cu independenți care prezentau cea mai ridicată comparabilitate, iar diferențele aferente generau un impact nul sau minim asupra prețului, organul de soluționare a contestației reține ca favorabil argumentul contestatarii în ceea ce privește aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate în cazul achizițiilor de materii prime.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține și argumentul contestatarii potrivit căruia „*condițiile de livrare X și X sunt două condiții distincte .X. , cu caracteristici diferite, în nici un caz similare.*”, iar potrivit definițiilor .X. , condiția de livrare .X.) presupune obligații minime pentru vânzător care trebuie să pună marfa la dispoziția cumpărătorului la sediul său fără a răspunde de încărcarea mărfii în mijlocul de transport al cumpărătorului, acesta din urmă suportând toate riscurile pe care le comportă preluarea mărfii și transportarea acestora la destinație, în timp ce condiția de livrare .X. transportator) presupune ca marfa, după ce a fost vândută este predată de exportator primului cărauș, numit de cumpărător, la locul convenit, obligația vânzătorului fiind aceea de a încărca și stivui marfa în containere în mijlocul de transport pe cheltuiala sa, rămânând în sarcina cumpărătorului cheltuielile cu transportul și de descărcare.

Astfel, diferența între cele două tipuri de condiții de livrare, .X. , este reprezentată doar de modalitatea de transfer al bunurilor către portul de plecare și a întocmirii declarației de export, care în cazul livrării de tip .X. sunt realizate

de vânzător. Prin urmare, această diferență între cele două tipuri de condiții de livrare nu are un impact asupra prețurilor bunurilor tranzacționate.

Referitor la metoda CPN prin evaluare internă aplicată în cazul vânzărilor de produse finite

În ceea ce privește obiecțiile prezentate de către autoritățile fiscale în cadrul Raportului de inspecție fiscală, cu privire la metoda CPN aplicată prin evaluarea internă în cazul vânzărilor de produse finite realizate de .X., și anume *“.X. România produce un număr ridicat de bunuri finite și, în general, este dificilă identificarea unor vânzări de produse similare, în condiții similare, atât către societăți afiliate cât și către entități independente. Cu toate acestea, având în vedere faptul că anumite trăsături sunt asemănătoare la anumite grupuri de produse, iar diferențierea între acestea este dată de anumite caracteristici care nu prezintă o influență semnificativă asupra costului produselor, s-a considerat potrivită gruparea acestor bunuri în categorii de produse pentru a putea realiza o analiză cât mai relevantă a vânzărilor de produse finite.”*, organul de soluționare a contestației reține că .X. a întreprins toate diligențele necesare pentru a nu **“exclude posibila aplicare a metodei CPN”** ca urmare a dificultăților ce pot să apară *“în încercarea de a efectua ajustări destul de precise”* astfel încât din considerente practice să aibă *“o abordare mai flexibilă care să permită utilizarea metodei CPN”*.

Se reține că potrivit liniilor directoare emise de Ghidul OCDE conform cărora *“[...] o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată [...] în sensul metodei CPN dacă este îndeplinită una dintre cele două condiții: niciuna dintre diferențele (dacă există) între tranzacțiile comparate sau între companiile care întreprind aceste tranzacții nu pot afecta substanțial prețul de piață; sau dacă pot fi făcute ajustări cu un grad ridicat de acuratețe astfel încât să fie eliminate efectele substanțiale ale acestor diferențe”*. Mai mult, conform liniilor directoare emise de Ghidul OCDE *“ar trebui făcute toate eforturile pentru a ajusta datele astfel încât acestea să fie utilizate corespunzător într-o metodă CPN”*.

În sensul celor prezentate anterior, precum și a prevederilor din Ghidul OCDE în materie de prețuri de transfer menționate anterior, .X. a considerat relevant de a aplica, în primă fază, metoda CPN prin evaluare internă, întrucât aceasta a derulat tranzacții comparabile în perioada supusă verificării, atât cu persoane afiliate, cât și cu entități independente iar organul de soluționare a contestației reține că societatea a întreprins toate demersurile necesare pentru a realiza ajustări relevante cu un grad ridicat de acuratețe la nivelul produselor și prețurilor pentru a crește gradul de comparabilitate a produselor supuse analizei, în vederea documentării din perspectiva prețurilor de transfer.

Mai mult, organele de inspecție fiscală, resping aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate, în condițiile în care, ei înșiși o aplică atunci când reîntregesc veniturile din închirierea spațiilor de depozitare și a birourilor

către .X. SRL, prin compararea prețului pe m.p stabilit de .X. S.A. altor chiriași.

2. Referitor la aplicarea **metodei marjei nete de tranzacționare (MMNT) aplicată de societate**, organul de soluționare a contestației reține că în cadrul inspecției fiscale derulate la nivelul societății .X., în ceea ce privește activitatea de producție desfășurată, organele de inspecție fiscală au folosit același indicator de profitabilitate ales și de SC .X. SA respectiv Marja de adoes comercial net și au considerat că „*cheltuielile societății sunt mai mari decât cele ale unei societăți independente, care ar funcționa pe principiul arm lenght, fiind necesară ajustarea acestora*”, invocând faptul că o serie de cheltuieli considerate de societate drept deductibile la calculul impozitului pe profit, reprezintă cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei (.X. lei în anul 2013, respectiv .X. lei în anul 2014).

Față de constatările organelor de inspecție fiscală și vis-a-vis de argumentele contestatarii, organul de soluționare a contestației reține următoarele aprecieri referitoare la utilizarea metodei marjei tranzacționale nete (TNMM), prezentate în Ghidul OECD (2010) privind tranzacțiile între afiliați:

Aplicarea oricarei metode de lungime de brat necesita informatii despre tranzactii necontrolate, care pot sa nu fie disponibile la momentul tranzactiei controlate (desi folosirea mediilor multianuale, poate ameliora aceasta dificultate). In plus, contribuabilii pot sa nu aiba acces la informatii suficient de specifice despre profiturile ce pot fi atribuite tranzactiilor necontrolate, pentru a putea asigura o aplicare valabila a metodei. Poate fi de asemenea dificil sa se determine veniturile si cheltuielile de exploatare aferente tranzactiilor controlate pentru a stabili beneficiul financiar utilizat ca si masura a profitului pentru tranzactii. Administratorii fiscali pot avea la dispozitie mai multe informatii din verificarile altor contribuabili. Totusi, ca si in cazul oricarei alte metode, ar fi inechitabil sa se aplice metoda marjei tranzactionale nete pe baza unor astfel de date, daca aceste date nu pot fi dezvaluite (in limitele de confidentialitate prevazute de legile fiscale) contribuabililor astfel, incat acestia sa aiba o posibilitate adecvata de a isi apara pozitia si sa se asigure controlul judiciar eficient al instantei.

Pentru a dobandi o intelegere completa a faptelor si circumstantelor din jurul unei tranzactii controlate, poate fi util, in general, sa se examineze atat datele anului supus verificarii cat si datele din anii precedenti. Analizarea acestor informatii poate dezvalui fapte care poate ca au influentat (sau ar fi trebuit sa influenteze) stabilirea pretului de transfer. De exemplu, utilizarea datelor din anii anteriori va evidentia daca pierderea aferenta unei tranzactii raportata de un contribuabil face parte dintr-un sir istoric de pierderi din tranzactii similare, daca este rezultatul conditiilor economice specifice dintr-un an precedent care a dus la cresterea costurilor in anul urmator, sau o reflectare a faptului ca un produs se afla la finalul ciclului sau de viata. O astfel de analiza poate fi utila mai ales atunci cand se aplica, ca ultima alternativa, o metoda a profitului tranzactional.

Datele din mai multi ani sunt utile si in furnizarea de informatii despre ciclurile de viata ale afacerilor si produselor respective ale comparabilelor. Diferentele in ciclurile de viata ale afacerilor sau produselor pot avea un efect substantial asupra conditiilor de preturi de transfer, efect ce trebuie stabilit cand se determina comparabilitatea. Datele anilor precedenti pot arata daca o companie independenta angajata intr-o tranzactie comparabila a fost afectata de conditii economice comparabile intr-o maniera comparabila, sau daca conditiile diferite dintr-un an anterior au afectat substantial pretul sau profitul sau, astfel incat ea sa nu mai fie folosita ca si comparabil.

Datele anilor urmatori anului tranzactiei pot si ele sa fie relevante pentru analiza preturilor de transfer, dar administratia fiscala ar trebui sa aiba grija sa evite utilizarea privirii retrospectivei. De exemplu, datele anilor urmatori pot fi utile in compararea ciclurilor de viata ale produselor tranzactiilor controlate si necontrolate cu scopul de a stabili daca tranzactia necontrolata este un comparabil potrivit pentru a fi folosit in aplicarea unei anumite metode. Comportamentul ulterior al partilor va fi si el relevant in stabilirea termenilor si conditiilor reale ce actioneaza intre parti.

Se reține astfel că, analiza pe date multianuale nu este o cerință obligatorie, realizându-se în situațiile în care o astfel de abordare generează valoare adăugată. Totodată, se recomandă utilizarea de date multianuale în situațiile în care se constată **existența unor contracte pe termen lung**, sau societatea analizată înregistrează pierderi recurente pe parcursul mai multor ani.

Pentru o înțelegere cât mai exactă a situației, se recomandă utilizarea de date atât aferente anilor anteriori tranzacției, cât și anilor ulteriori derulării efective a acesteia.

Referitor la efortul necesar documentării prețurilor de transfer, se reține că, la paragraful 3.81, Ghidul O.E.C.D. recomandă că: „3.81 Atunci când se efectuează o analiză de comparabilitate, nu există obligația unei căutări exhaustive a tuturor posibilelor surse de informații relevante. Contribuabilii și administrațiile fiscale trebuie să aprecieze gradul de comparabilitate a fiecărei posibile comparabile.”

Prin urmare, în ceea ce privește anul 2010, valoarea marjei de adaos comercial netă calculată pentru acest an depășește și în această situație cuartila 3, iar un rezultat similar este întâlnit și pentru anul 2012 (marja de adaos comercial netă devine 2,68% în vreme ce intervalul intercuartilar este cuprins între .X. % și .X. %), în timp ce valorile marjei de adaos comercial nete sunt mai mici decât cuartila inferioară.

Având în vedere prevederile exprese ale Ghidului OECD expuse mai sus, organul de soluționare a contestației reține că aplicarea metodei marjei nete tranzacționale pe total activitate de producție, în condițiile în care indicatorii de venituri și cheltuieli sunt influențați la rândul lor de o serie de factori ce deteremină, anual, creșteri și descreșteri pe subactivități ale activității de producție, nu reprezintă o determinare corectă a prețului de piață. Totodată, analiza ciclurilor de producție și verificarea evoluției profiturilor din activitatea de

producție pe o perioadă de cel puțin 10 ani, pe baza mediilor multianuale reflectă ciclicitatea activității, precum și modul cum a evoluat profitul influențat de factorii variabili ai activității de producție.

Relevantă în acest sens este și analiza modului în care cheltuielile cu salariile influențează cheltuielile de exploatare, pe o perioadă mai mare de timp, având în vedere că, organele de inspecție fiscală au reținut prin raportul de inspecție fiscală că în urma inspecției fiscale desfășurate la nivelul societății .X., „controlul nu este de acord cu afirmația societății din dosarul prețurilor de transfer (pg. 124): *Ca urmare a deciziei de a nu concedia angajați, compania a înregistrat în perioada analizată cheltuieli cu salarii care nu au avut impact în producția realizată și pe cale de consecință nici cu ajustarea efectuată de societate cu privire la cheltuielile cu salariile [...]*”.

Referitor la argumentul societății contestat conform căreia intervalul intercuartilar determinat pentru societăți comparabile, ar trebui să includă și rezultatele aferente entității comparabile .X. , organul de soluționare a contestației reține faptul că în analiza DPT, organul de inspecție fiscală poate aprecia dacă informațiile cuprinse în dosar în legătură cu societățile comparabile sunt relevante, din eșantionul comparabil putând elimina anumite companii care nu se încadrează în termenii specifici de comparabilitate în ceea ce privește criteriile de selecție aplicate cu ajutorul bazelor de date (Orbis, .X.) având în vedere că, după analiza cantitativă realizată cu ajutorul acestor instrumente statistice se realizează o analiză calitativă a eșantionului selecționat. În acest sens, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au efectuat eliminări din cadrul eșantionului companiilor comparabile, în măsura în care, informațiile despre acestea sunt irelevante în raport cu societatea-testată (.X. S.A.), motiv pentru care nu va reține ca favorabil acest argument.

Față de cele precizate și ținând seama de prevederile legale de mai sus, de motivările contestatarii, precum și de prevederile legislative invocate în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.05.2016, respectiv pentru ajustarea cheltuielilor în sumă de .X. lei urmare prețurilor practicate de societate în tranzacțiile cu afiliații săi, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au emis decizia de impunere contestata, sa stabileasca situatia de fapt fiscala tinand cont de considerentele prezentei decizii si de prevederile legale in vigoare, în analiza dosarului prețurilor de transfer urmând a se ține cont de toate argumentele contestatarii în ceea ce privește utilizarea metodei comparării prețului necontrolat în achiziția de materii prime și vânzarea de produse finite și deșeuri, precum și aplicarea metodei marjei nete tranzactionale folosind mediile

multianuale cu luarea în considerare a tuturor factorilor și condițiilor care ar putea determina anumite fluctuații ale marjelor de profit.

7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația pentru aceste capete de cerere și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat următoarele:

1. pierdere suplimentară în sumă de .X. lei rezultată ca urmare a preluării eronate a pierderii fiscale din anul 2009, fapt pentru care această sumă reprezintă cheltuială nedeductibilă în anii 2010-2012;

2. suma totală de .X. lei (.X. lei în anul 2010 + .X. lei în anul 2011 + .X. lei în anul 2012) reprezentând depășirea cotei legale de 5% din rezerva legală, motiv pentru care în baza prevederilor punctului 50 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale art. 22 alin. (1) lit. a Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare au fost considerate cheltuieli nedeductibile.

Prin contestația formulată, deși societatea contestă cuantumul total al impozitului pe profit în sumă de .X. lei, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”*,**

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că “*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Se reține că .X. S.A., deși contestă integral impozitul pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.05.2016 emisă de Direcția

Generală de Administrare a marilor Contribuabili, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de .X. lei.

8. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând .X. lei dobânzi/majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la cuantumul accesoriilor datorate de societate în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere la calculul acestora impozitul pe profit plătit în plus de societate și aflat la dispoziția organelor fiscale.

În fapt, pentru cheltuielile nedeductibile și veniturile neîncasate așa cum au fost tratate la pct. 4-7 din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin contestație, societatea susține că la calculul accesoriilor organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că în anul 2011 avea plătit în plus impozit pe profit în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește calculul accesoriilor, sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

ART. 120 Dobânzi

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se

datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

ART. 120¹

Penalități de întârziere

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

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.

Se reține că, fiecare contribuabil are obligația de a plăti la termenele legale, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, stabilite și individualizate prin declarațiile depuse sau prin deciziile de impunere emise de inspectia fiscală, într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile datorate bugetului de stat.

Față de cele prezentate la punctele 4-5 din prezenta decizie organul de soluționare a respins contestația pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei.

La punctul 7 din prezenta decizie, organul de soluționare a contestației a respins ca nemotivată contestația pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei, iar la punctul 6 a desființat parțial decizia de impunere pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se reține că și accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală urmează soarta debitului principal.

Însă, ținând seama de argumentul contestatarii potrivit căruia în anul 2011 avea impozit pe profit plătit în plus la bugetul de stat de care organele de inspecție fiscală trebuiau să țină seama la calculul accesoriilor, fapt recunoscut și de organele de inspecție fiscală prin adresa nr. .X. /11.07.2016 (aflată la dosarul cauzei), de faptul că în perioada 2013-2014 societatea a declarat pierdere fiscală, iar organul de inspecție fiscală a calculat, urmare inspecției fiscale, impozit pe profit suplimentar, precum și de faptul că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea refacerii calculului acestor accesorii în funcție de soluțiile pronunțate prin prezenta decizie se va desființa Decizia de impunere nr. F-MC .X./10.05.2016 pentru cuantumul total al accesoriilor aferent impozitului pe profit în sumă de .X. lei, respectiv pentru:

- dobânzi/majorări în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să refacă calculul acestora, ținând cont de cele precizate prin prezenta decizie.

9. Referitor la accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA așa cum s-a precizat la pct. 2 și 3 din prezenta decizie pentru TVA în sumă de .X. lei, contestația formulată de .X. S.A. a fost respinsă ca neîntemeiată.

Ca o consecință, în baza principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul și întrucât societatea nu aduce argumente privind modul de calcul al acestora, respectiv cota aplicabilă, numărul de zile și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, se va respinge ca neîntemeiată contestația împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.05.2016 pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA.

10. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei stabilite prin Decizia de calcul accesorii nr. .X./10.06.2016 (.X./10.06.2016), cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestației se poate pronunța cu privire la quantumul datorat de societate în condițiile în care, pe de o parte acestea au fost calculate în continuarea celor stabilite de organele de inspecție fiscală și care au fost desființate de organul de soluționare a contestației, iar pe de altă parte Decizia de calcul accesorii contestată a fost corectată prin Decizia de impunere nr. .X./ 10.06.2016.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.06.2016 organele fiscale au calculat în temeiul art. 88 lit. c) și art. 199 din OUG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii aferent impozitului pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./10.05.2016 în quantum de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește calculul accesoriilor, sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

ART. 120 Dobânzi

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

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

ART. 120¹

Penalități de întârziere

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

începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

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.

Se reține că, fiecare contribuabil are obligația de a plăti la termenele legale, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, stabilite și individualizate prin declarațiile depuse sau prin deciziile de impunere emise de inspectia fiscală, într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile datorate bugetului de stat.

Se reține că documentul prin care s-au individualizat sumele de plată este Decizia de impunere nr. F-MC .X./10.05.2016.

Întrucât, pentru motivele reținute la punctul 8 din prezenta decizie, a fost desființată Decizia de impunere nr. F-MC .X./10.05.2016 pentru accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, ca o consecință se va desființa și Decizia de calcul accesorii nr. .X./10.06.2016 pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

La recalcularea acestora, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei organul de soluționare a contestației nu s-a pronunțat pe fondul cauzei, iar pentru accesoriile aferente s-a dispus suspendarea cauzei până la soluționarea laturii penale.

11. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA stabilite prin Decizia de calcul accesorii nr. .X./10.06.2016 astfel cum a fost modificată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. .X./10.06.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.06.2016 astfel cum a fost modificată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. .X./10.06.2016, organele fiscale au calculat în temeiul art. 88 lit. c) și art. 199 din OUG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./10.05.2016 în sumă de .X. lei, astfel cum au fost individualizate prin anexa la decizie.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. .X./10.06.2016, organele fiscale au stabilit

diferențe în minus în ceea ce privește dobânzile și penalitățile aferente TVA în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.277 alin.1 lit.b) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala**, prevede:

„1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: [...]

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organul de soluționare poate suspenda soluționarea prin decizie motivată atunci când soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecări.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA stabilite prin Decizia de calcul accesorii nr. .X./10.06.2016 au fost corectate de organele fiscale prin Decizia de impunere nr. .X./10.06.2016, în sensul diminuării acestora la suma de .X. lei, fapt pentru care organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea cauzei pentru această sumă.

Totodată, așa cum s-a reținut la punctele 4-5 din prezenta decizie contestația formulată de societate a fost respinsă ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .X. lei, iar potrivit punctului 3 din prezenta decizie a fost suspendată soluționarea cauzei până la soluționarea laturii penale pentru TVA în sumă de .X. lei, iar TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. .X./10.05.2016 reprezintă baza de calcul pentru accesorii în sumă de .X. lei stabilite prin decizia de calcul accesorii.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul și ținând cont de soluțiile de respingere și de suspendare ce urmează a fi dispuse pentru TVA, prin adresa nr. A_SLP 1349/03.08.2016, organul de soluționare a contestației a solicitat organului fiscal emitent al actului atacat defalcarea sumelor reprezentând obligații accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, pentru care s-a dispus suspendarea cauzei până la definitivarea cauzei penale.

Întrucât prin adresa nr. .X. /16.08.2016, organele fiscale nu au defalcat accesoriile conform solicitării organului de soluționare a contestației, iar Direcția Generală de Soluționare a Contestației se află în imposibilitatea efectuării unui asemenea calcul, raportat la prevederile **art.277 alin.(1) lit.b)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației va suspenda și soluționarea contestației administrative formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./10.06.2016 pentru suma de .X. lei, **reprezentând obligații accesorii aferenta TVA**, urmând ca după reluarea procedurii de soluționare a contestației în ceea ce privește TVA și soluționarea fondului cauzei, în funcție de soluția adoptată să se pronunțe și cu privire la accesorii aferente TVA.

Prin urmare, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.b) din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va suspenda soluționarea cauzei formulate împotriva Deciziei de impunere nr. .X./10.06.2016 emisă de către organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA până la soluționarea definitivă a cauzei penale, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile **art.277 alin.(3) din Legea nr. 217/2015 privind Codul de procedură fiscală care precizează:**

“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

12. Referitor la solicitarea privind intervenția compensării, respectiv pentru *“obligățiile principale impuse prin Decizia de impunere cu titlu de impozit pe profit, cât și accesoriile aferente calculate după momentul 2012 (la care societatea era îndreptățită la restituirea sumei de .X. lei sunt greșit stabilite, neținând cont de compensarea ce trebuia constatată de organele de inspecție fiscală”,* organul de soluționare reține faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.05.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .X. lei , reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

Față de aceste argumente, organul de soluționare a contestației reține că în conformitate cu prevederile art. 94 alin (2) și (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au următoarele atribuții:

“a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;
- g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
- h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
- j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
- k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu au competența de a compensa debitele existente cu sumele plătite în plus de către contribuabili.

Totodata, se reține ca art.116 alin.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, invocat de catre contestator in sustinerea cauzei, prevede:

“6) *Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art.115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.*”

coroborat cu pct.111.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“111.1. Competent în efectuarea compensării este organul fiscal în a cărui rază teritorială debitorul își are domiciliul fiscal.”, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu puteau da curs compensării solicitate de societate.

În concluzie, solicitarea .X. S.A. referitoare la *compensarea debitelor* în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente nu poate fi analizată în cadrul procedurii de soluționare a contestației îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.05.2016, așa cum nu a putut fi analizată nici în cadrul procedurii de inspecție fiscală.

13. Referitor la solicitarea .X. S.A. de acordare a audienței pentru a susține argumentele aduse prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.05.2016, aceasta a avut loc în data de 31.08.2016, la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

14. Referitor la solicitarea societății de obligare a organului fiscal la emiterea și comunicarea dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale în sumă de .X. lei aferentă perioadei 2013-2014, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competență materială de a soluționa această cerere.

În fapt, urmare constatărilor din raportul de inspecție fiscală, pentru anii fiscali 2013-2014 , organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- la 31.12.2013, pierderea fiscală de .X. lei declarată de societate a fost acoperită cu suma de .X. lei, rezultând un profit impozabil de .X. lei, față de care s-a calculat un impozit datorat de societate în sumă de .X. lei;
- la 31.12.2014, pierderea fiscală de .X. lei declarată de societate a fost acoperită de organele de inspecție fiscală cu suma de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.269 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(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 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili 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, 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 pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ fiscal competent de a soluționa cererea contribuabilului.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate in prezenta decizie, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de .X. S.A. împotriva:

a. Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.05.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. 7 lei** reprezentând :

.X. lei lei - impozit pe profit,

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,

.X. lei - penalități de întârziere aferente,

până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

b. Deciziei de calcul accesorii nr .X./10.06.2016 pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura urmând a fi reluată la data la care motivul suspendării a încetat definitiv.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.05.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.05.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – taxă pe valoarea adăugată;

- .X. lei – dobânzi/majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;

- .X. lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- .X. lei- impozit pe profit;

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr F-MC .X./10.05.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei- impozit pe profit;

- .X. lei- dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit;

- .X. lei – penalități aferente impozitului pe profit.

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același impozit și aceeași perioadă în funcție de cele prezentate în

decizie și să emită un nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale și cu cele reținute prin prezenta decizie.

5. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr .X./10.06.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit urmând ca organele de administrare fiscală să emită un nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale și cu cele reținute prin prezenta decizie.

6. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind cererea formulată de .X. S.A. de emitere a unei dispoziții de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2013-2014 și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ fiscal competent.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
X**