

DECIZIE NR. din 16.02.2022
privind soluționarea contestației formulate de **societatea XX SRL**,
înregistrată la D.G.R.F.P. XXX sub nr. XX/19.11.2021

Serviciul Soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. XX a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. XX/22.11.2021 , cu privire la contestația formulată de societatea **XX SRL**, RO4000000, cu domiciliul fiscal în localitatea XX, str. Ulpia Traiana, nr. 121, jud. XX și domiciliul procedural ales la sediul Societății Profesionale de Avocați cu Răspundere Limitată „XXX”, cu sediul în XXX, str. Daniel Danielopolu, nr.30-32, etaj 6, Clădirea One Herăstrău Office, Sector 1 .

Contestația formulată de societatea **XX SRL** a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX sub nr. YY_AIF 6408/29.09.2021.

Contestația a fost semnată de S.P.A.R.L. „XXX”, cu sediul în XXX, str. Daniel Danielopolu, nr.30-32, etaj 6, Clădire One Herăstrău Office, Sector 1 de către av. XXX și av. XXX, pentru care a fost depusă Împuternicirea avocațială nr. 6338165/27.09.2021 în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. F-YY 518/30.07.2021, comunicată în data de 18.08.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-YY 324/30.07.2021, emis de AJFP XX și comunicat în data 18.08.2021.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-YY 518/30.07.2021, s-a stabilit impozitul pe profit în sumă de **XXXXX lei**.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **18.08.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-YY 518/30.07.2021, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **28.09.2021** la A.J.F.P. XX sub nr. YY_DEX 3356.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XX este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta **XX SRL**.

I. XX S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-YY 518/30.07.2021, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX și Raportului de inspecție fiscală nr. 324/ 30.07.2021 și solicită:

- anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. F-YY 518/30.07.2021 (în continuare, "*Decizia de impunere rezultând din reverificare*" sau "*Decizia de impunere atacată*" - ANEXA 1), emisă în temeiul Raportului de inspecție fiscală nr. 324/ 30.07.2021 (în continuare, "*RIF rezultând din reverificare*" sau "*RIF din anul 2021*" - ANEXA 2), întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XX - Administrația județeană a Finanțelor Publice XX;

- anularea RIF rezultând din reverificare, ca operațiune administrativă ce stă la baza emiterii Deciziei de impunere atacate;

pentru următoarele motive de fapt și de drept:

1.1. ASPECTE PREALABILE PRIVIND SITUAȚIA DE FAPT

1.1. Inspecția fiscală desfășurată cu privire la petenta în decursul anului 2020.

Emiterea RIF din anul 2020 și a Deciziei de impunere

În cursul anului 2020, petenta a făcut obiect al inspecției fiscale desfășurate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX - Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX - Activitatea de inspecție fiscală (în continuare, "*DGRFP XX - AJFP XX*" sau "*AJFP XX*").

Inspecția fiscală a vizat verificarea societății din perspectiva următoarelor categorii de obligații fiscale:

- 1) Taxa pe valoare adăugată aferentă perioadei 01.10.2016 - 30.11.2019;
- 2) Impozitul pe profit corespunzător perioadei 01.08.2016 - 31.10.2019.

Urmare a inspecției fiscale desfășurate în cursul anului 2020, AJFP XX a emis Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. F-YY 249 din data de 29.07.2020 (în continuare, "*RIF inițial*", "*RIF din anul 2020*" sau "*RIF* ce stă la baza emiterii Deciziei de impunere deființată - ANEXA 3).

În temeiul RIF din anul 2020 a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale de la persoane juridice nr. F-YY_305 din data de 29.07.2020 (în continuare, "*Decizia de impunere inițială*" sau "*Decizia de impunere desființată*" - ANEXA 4).

Prin Decizia de impunere inițială, în sarcina de plată a Petentei a fost stabilit la plată impozit pe profit suplimentar, aferent perioadei 01.08.2016 - 31.10.2019, în sumă de XXXXX de lei, corespunzător unei baze impozabile stabilite suplimentar, la valoarea de XXX de lei.

RIF inițial și Decizia de impunere desființată au fost comunicate Societății la data de 10.08.2020, fiind contestate de XXX, astfel cum se va detalia în cuprinsul secțiunilor următoare.

1.2. Formularea contestației administrativ-fiscale și desființarea Deciziei de impunere inițiale, ca urmare a soluției dispuse asupra contestației

Împotriva RIF inițial și împotriva Deciziei de impunere inițiale, petenta a formulat contestație administrativ-fiscală, înregistrată la DGRFP XX sub nr. 20122/07.10.2020 (ANEXA 5 - "*Contestația formulată în anul 2020*").

Între altele, prin Contestația formulată în anul 2020, petenta a susținut faptul că anterior între aceasta și autoritatea fiscală s-a purtat un litigiu cu obiect similar soluționat favorabil XXX, litigiu înregistrat pe rolul Tribunalului XX sub nr. YY/30/2018 (în continuare, "*Litigiul anterior*").

Prin Sentința Civilă nr. YY/PI/2019 din data de 30.01.2019 (ANEXA 6), pronunțată în Litigiul anterior de Tribunalul XX, s-a dispus anularea actelor administrativ-fiscale și exonerarea petentei de la plata creanțelor fiscale în cuantum de XXXlei, reprezentând impozit pe profit.

Prin Decizia civilă nr. YY, pronunțată de Curtea de Apel XX în soluționarea recursului formulat de organele fiscale în Litigiul anterior (ANEXA 7), Curtea a respins recursul, menținând în tot hotărârea pronunțată în fond de Tribunalul XX.

Esențial este faptul că, în cauză, constatările inspecției fiscale ce au condus la stabilirea în sarcina de plată a petentei a impozitului pe profit în cuantum de XXXde lei, potrivit actelor administrativ-fiscale anulate în cadrul Litigiului anterior, sunt esențialmente aceleași ca și constatările realizate de inspecția fiscală cu ocazia verificării din anul 2020.

Mai precis, atât impozitul pe profit suplimentar, stabilit potrivit actelor administrativ-fiscale atacate în cadrul Litigiului anterior, cât și impozitul pe profit suplimentar, stabilit potrivit Deciziei de impunere inițiale, au fost stabilite în sarcina de plată a XXX ca urmare a analizei dosarului prețurilor de transfer (în continuare, "*DPT*"), respectiv, a acelorași tranzacții desfășurate de petenta cu entitățile afiliate, atât în decursul perioadei ce a făcut obiect al inspecției fiscale din anul 2020, cât și în decursul perioadei anterioare (ce a făcut obiect al unei inspecții fiscale desfășurate în anul 2017, finalizate prin emiterea actelor administrativ-fiscale anulate în cadrul Litigiului anterior).

Analizând actele administrativ-fiscale atacate de petenta în cadrul Litigiului anterior, Tribunalul XX, prin Sentința Civilă nr. YY/PI/2019 din data de 30.01.2019 și Curtea de Apel XX, prin Decizia civilă nr. YY, au stabilit în mod definitiv și cu putere de lucru judecat faptul că, cu ocazia inspecției fiscale finalizate din anul 2017, în analiza DPT, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont, în evaluarea tranzacțiilor cu entitățile afiliate, de natura particulară a activității comerciale a XXX, respectiv, confecționarea de mănuși de lux din piele, cu destinația export.

Mai precis, în Litigiul anterior, ce viza inspecția fiscală desfășurată cu privire la petenta în cursul anului 2017, instanțele de contencios administrativ au statuat în sensul că:

Din analiza Dosarului prețurilor de transfer, rezultă că aceasta include următoarele circumstanțe specifice obiectului de activitate al societății XXX, precum industriei în care aceasta operează:

- Caracteristicile bunurilor transferate, respectiv mănuși de lux din piele, activitatea de producție fiind dependentă major de condițiile meteorologice;

- Circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile operează, respectiv, dependența profitabilității din activitatea de producție de mănuși de lux din piele, de vreme și de existența personalului specializat;

- Analiza funcțională, respectiv riscul de personal și riscul de stoc de materii prime, precum și deținerea de active de producție specifice, indiferent de gradul de utilizare/ ocupare al acestora;

-strategia de afaceri aplicată, respectiv, menținerea personalului specializat, chiar dacă comenzile primite au fost sub capacitatea de producție totală;

Având în vedere faptul că, în cadrul inspecției fiscale din anul 2020, constatările realizate de organele de control au fost cvasiidentice cu cele ale inspecției fiscale din anul 2017 - desființată de instanțele de contencios administrativ în cadrul Litigiului anterior - în susținerea Contestației formulate în anul 2020, petenta a argumentat faptul că organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont de concluziile instanței de judecată, astfel cum rezultă ele din hotărârea judecătorească definitivă, pronunțată în cadrul Litigiului anterior, în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar rezultând din analiza DPT.

De asemenea, prin contestația formulată în anul 2020, petenta a susținut că organele de inspecție fiscală care au analizat DPT în anul 2020 ar fi trebuit să aibă în vedere concluziile trase de instanța de contencios administrativ din perspectiva tranzacțiilor acesteia cu entitățile afiliate, din perspectiva prețurilor de transfer practicate între cele XXX și entitățile afiliate.

Dincolo de aspectele redate anterior, referitoare la faptul că, cu ocazia inspecției fiscale din anul 2017, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont în evaluarea tranzacțiilor cu entitățile afiliate, de natura particulară a activității comerciale a petentei (respectiv, confecționarea de mănuși din piele, cu destinația export), în Litigiul anterior s-a mai reținut, cu privire la concluziile din perspectivă fiscală, a activității de control din anul 2017, faptul că:

Din documentele și informațiile prezentate de organele fiscale, rezultă că în ajustarea bazei impozabile autoritățile fiscale nu au ținut cont de circumstanțele specifice menționate mai sus, ci s-au rezumat la a ajusta baza impozabilă pentru anii fiscali 2011, 2013 și 2014, ani în care, conform studiului de comparabilitate prezentat în Dosarul prețurilor de transfer, profitabilitatea înregistrată de societate a fost sub cuartila inferioară a intervalului de piață, fără a analiza nicio circumstanță specifică în care s-ar fi putut afla societatea în această perioadă și care să fi dus în mod obiectiv la înregistrarea unor pierderi din activitatea operațională.

Tot prin contestația formulată, în anul 2020, petenta a susținut faptul că, în ceea ce privește costurile fixe, cu ocazia inspecției fiscale din anul 2020, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că *"riscul de piața și-l asumă în exclusivitate societatea XXX Handschuhe & Acciones GmbH Germania"*, deși această concluzie este contrazisă în mod direct de considerentele Sentinței civile nr. YY/PI/2019 din 30.01.2019, care au dobândit putere de lucru judecat și care statuează în sensul că societatea XXX este influențată, în activitatea sa economică, de condițiile meteo, care afectează cererea pentru produsul fabricat - mănuși de lux din piele. Chiar dacă comercializarea cu amănuntul a produsului este realizată în Occident, prin afiliata XXX Germania, cererea scăzută de pe piața finală afectează, în mod evident, cererea către entitatea supusă inspecției fiscale.

Același lucru se poate reține și în ceea ce privește costurile suportate de XXX cu personalul - personalul calificat este remunerat și reținut în cadrul societății indiferent de anotimp și de condițiile climaterice, tocmai pentru că, pe piața specifică, găsirea unui personal înalt calificat este dificilă. Astfel, dat fiind faptul că ultimii ani au prezentat anomalii climaterice (cum ar fi iernile călduroase), este de la sine înțeles că profitabilitatea mai scăzută a grupului XXX se resimte și asupra situațiilor financiare ale petentei.

Astfel, cum se va detalia în continuare, Contestația din 2020 a fost admisă, potrivit Deciziei nr. XXX/18.02.2021 privind soluționarea contestației formulate de

XXX (în continuare, *"Decizia ce a stat la baza reverificării"* sau *"Decizia de soluționare a contestației"* - ANEXA 8), dându-se în mod corespunzător efecte puterii de lucru judecat a hotărârii pronunțate de instanțele de contencios administrativ competente, asupra unei aceleiași probleme (a impozitului pe profit suplimentar, rezultând din analiza DPT, în ceea ce privește tranzacțiile desfășurate de petentă cu entitățile din grup), fiind dispusă desființarea Deciziei de impunere F-YY 305/29.07.2020, pentru suma de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare.

1.3. Considerentele Deciziei nr. XXX/18.02.2021 privind soluționarea contestației formulate de XX S.R.L., înregistrată la DGRFP XX sub nr. YY-DGR 20122/07.10.2020

Astfel cum s-a precizat cu titlu de principiu în cuprinsul Secțiunii 1.2., contestația din 2020 formulată de XXX, a fost găsită întemeiată de Organul de soluționare a contestațiilor, care, prin Decizia nr. XXX/18.03.2021 privind soluționarea contestației formulate de XXX, înregistrată la DGRFP XX sub nr. YY-DGR 20122/07.10.2020 (*"Decizia ce a stat la baza reverificării"* sau *"Decizia de soluționare a contestației"*), a dispus:

I. Desființarea Deciziei de impunere inițiale pentru suma totală de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar;

II. Ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și pentru aceeași obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de reținerile din Decizia de soluționare a contestației, cu realizarea de constatări complete și temeinice asupra situației de fapt.

Prin urmare, pentru a se putea analiza legalitatea Deciziei de impunere atacate și a constatărilor din RIF rezultând din reverificare, constatările din RIF din anul 2021 și, respectiv, obligațiile fiscale suplimentare stabilite la plată prin Decizia de impunere atacată se impun a fi analizate cu observarea atentă a celor reținute prin Decizia de soluționare a contestației.

În considerentele Deciziei ce a stat la baza reverificării, Organul de soluționare a contestațiilor reține, cu privire la viciile Deciziei de impunere desființate, după cum urmează:

"După cum precizează și petenta în conținutul DPT anexat la contestație, legislația în vigoare cu privire la DPT nu este restrictivă, nu se poate demonstra că o metodă aleasă este mai bună decât alta. De asemenea, nu se poate face dovada că doar o metodă poate fi adecvată în determinarea intervalelor de valori care pot fi corecte în stabilirea valorii medianei și până acolo la stabilirea valorilor cuartilei inferioare și a celei superioare. (...) - pag. 41 din Decizie, ultimul alineat.

În speță, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor rezultate din operațiunile efectuate de petentă cu societățile afiliate, dar nu au ținut seama de Sentința civilă nr. YY/PI/20.01.2018, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. YY.05.2019 în dosarul nr. YY/30/2018.

Luând în considerare toate considerentele mai sus explicitate, organele de soluționare a contestației arată că organele de inspecție nu au ținut seamă în analiza prețurilor de transfer de circumstanțele specifice obiectului de activitate al

societății XX S.R.L., circumstanțe luate în considerare de Tribunalul XX și ulterior de Curtea de Apel XX în dosarul nr. YY/30/2018.

În cuprinsul Sentinței civile nr. YY/PI/30.01.2018, pag. 19, sentință rămasă definitivă (...) tribunalul constată că, din analiza Dosarului prețurilor de transfer rezultă că acesta include următoarele circumstanțe specifice obiectului de activitate al societății XXX și industriei în care operează aceasta (...) - pag. 42 din Decizie

Se reține că practica judiciară și doctrina au fost constante în a aprecia că puterea de lucru judecat nu este limitată la dispozitivul hotărârii, ci ea se întinde și asupra considerentelor hotărârii, care constituie susținerea necesară a dispozitivului, făcând corp comun cu acesta.

Totodată, potrivit jurisprudenței constante a CEDO, incertitudinea jurisprudențială este de natură a reduce încrederea justițiabililor în justiție și contravine principiului securității raporturilor juridice ca element esențial al preeminenței dreptului, astfel încât organul de soluționare al contestației va ține cont de soluțiile irevocabile pronunțate de instanțele judecătorești în speță.

Așadar, având în vedere cele ce preced, se reține că din moment ce aceeași problemă dedusă judecății într-un litigiu dintre aceleași părți a fost soluționată irevocabil pe cale incidentală sau pe fond într-un anumit sens, rezultă că acest aspect reținut de instanțe, care a stat la baza soluțiilor din dispozitivul hotărârilor, a dobândit putere de lucru judecat și, în mod corect, trebuie avut în vedere de organul de soluționare a contestației. - pag. 44 din Decizie.

Față de cele prezentate anterior, argumentele organelor de inspecție fiscală nu pot fi reținute în soluționarea contestației având în vedere următoarele:

- Referitor la ajustarea veniturilor, organele de inspecție fiscală menționează că au utilizat metoda marjei nete a profitului, indicatorul financiar utilizat în această metodă fiind rata rentabilității costurilor totale RRCT determinat ca raport între rezultatul din exploatare și cheltuielile de exploatare, dar acestea nu au explicat, în mod detaliat, modul de calcul al cuartilelor și a medianei.

- De asemenea, deși petenta a prezentat Decizia civilă nr. YY.05.2019 în dosarul nr. YY/30-2018, ca probă, fiind atașată contestației, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont, în evaluarea tranzacțiilor cu entitățile afiliate, de natura particulară a activității comerciale a societății petente. (...) - pag. 45 și 44 din Decizie.

Prin urmare, având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale asupra situației de fapt, organul de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra stabilirii impozitului pe profit suplimentar în sumă de XXXXX lei, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea ajustării veniturilor, respectiv circumstanțe specifice obiectului de activitate al societății XX XX, precum și industriei în care operează aceasta, ținând seama de Sentința civilă nr. YY/PI/30.01.2018 și de Decizia civilă nr. YY.05.2019 în dosarul nr. YY/30/2018, prin care se invocă următoarele:

- Caracteristicile bunurilor transferate, respectiv mănuși de lux din piele, activitatea de producție fiind dependentă major de condițiile meteorologice;

- Circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile operează, respectiv, dependența profitabilității din activitatea de producție de mănuși ce lux din piele, de vreme și de existența personalului angajat specializat;

- Analiza funcțională, respectiv riscul de personal și riscul de stoc de materii prime, precum și deținerea de active de producție specifice, indiferent de gradul de utilizare/ocupare al acestora

- Strategia de afaceri aplicată, respectiv, menținerea personalului specializat, chiar dacă comenzile primite au fost sub capacitatea de producție totală; pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului privind stabilirea profitului impozabil și a impozitului pe profit, pentru perioada 01.08.2016 - 31.10.2019.

În consecință, se impune reanalizarea situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (...) coroborate cu pct 11.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 (...) se va desființa Decizia de impunere nr. F-YY 305/29.07.2020, emisă în baza RIF nr. F-YY 249/29.07.2020, în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de XXXXX lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și pentru aceeași obligație fiscală, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea temeinică a documentației cu privire la prețurile de transfer, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Față de considerentele Deciziei de soluționare a contestației, de soluția dispusă prin această decizie și în raport de dispozițiile art. 279 alin. (3) Cod proc. fisc, rezultă faptul că, în realizarea noii verificări, organele de inspecție fiscală erau obligate a respecta indicațiile date de Organul de soluționare a contestației în ceea ce privește aspectele de avut în considerare cu ocazia reverificării, ceea ce, în speță, nu s-a întâmplat.

Mai precis, astfel cum se va detalia în cuprinsul secțiunilor următoare, cu ocazia reverificării, organele de control ale inspecției fiscale au realizat aceleași constatări, precum cele cuprinse în RIF ce stă la baza emiterii Deciziei de impunere desființate, cu nesocotirea vădită a considerentelor Deciziei de soluționare a contestației.

1.4. Reverificarea realizată de organele de inspecție fiscală în decursul anului 2021. Emiterea RIF rezultând din reverificare și a Deciziei de impunere atacate

Urmare a emiterii Deciziei de soluționare a contestației, organele de control ale inspecției fiscale au procedat la realizarea noii verificări cu privire la impozitul pe profit suplimentar, corespunzător perioadei 01.08.2016 - 31.10.2019, rezultând din analiza DPT.

Inspecția fiscală a început în temeiul Avizului nr. 241/07.04.2021 și s-a finalizat prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. F-YY 324 din data de 30.07.2021 (*"RIF rezultând din reverificare"* sau *"RIF din anul 2021"* - ANEXA 1).

În temeiul RIF din anul 2021, organele de control ale inspecției fiscale au emis Decizia de impunere nr. F-YY_518 din 30.07.2021 (*"Decizia de impunere atacată"* - ANEXA 2), prin care, în sarcina de plată a XXX a fost stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă totală de XXXXX de lei, corespunzător unei baze impozabile stabilite suplimentar, în sumă de XXX de lei.

Față de quantumul impozitului pe profit suplimentar, stabilit la plată în acord cu Decizia de impunere atacată (XXXXX de lei), un prim aspect esențial de observat este faptul că, impozitul pe profit suplimentar, stabilit la plată potrivit Deciziei de impunere desființate, era tot de XXXXX de lei.

Mai mult decât atât, în cauză, nelegalitatea constatărilor realizate potrivit RIF din anul 2021 și nelegalitatea stabilirii la plată a impozitului pe profit suplimentar, în sumă de XXXXX de lei, potrivit Deciziei de impunere atacate, rezultă cu supramăsură din faptul că:

a) cu ocazia reverificării, organele de inspecție fiscală nu au realizat constatări suplimentare, potrivit instrucțiunilor trasate prin considerentele reținute în Decizia de soluționare a contestației, în temeiul căreia s-a dispus reverificarea;

b) organele de control ale inspecției fiscale, care au procedat la realizarea reverificării, au preluat practic copy-paste constatările realizate potrivit RIF inițial, fără a avea în vedere, în nicio manieră, instrucțiunile date de Organul de soluționare a contestațiilor cu ocazia dispunerii noii verificări;

c) impozitul pe profit stabilit suplimentar la plată potrivit Deciziei de impunere atacate are exact același quantum ca și impozitul pe profit stabilit la plată potrivit RIF inițial și Deciziei de impunere desființate;

d) absolut toate calculele realizate de organele de control, potrivit constatărilor cuprinse în RIF din anul 2021 - în vederea determinării impozitului pe profit suplimentar, datorat de XXX - sunt identice cu calculele realizate de inspecția fiscală ce a avut loc în anul 2020 și care s-a finalizat cu emiterea Deciziei de impunere desființate;

e) analizând în paralel constatările din RIF ce stă la baza emiterii Deciziei de impunere desființate și constatările din RIF din anul 2021, se va observa faptul că aceste constatări sunt absolut identice.

Prin urmare, astfel cum vom demonstra în continuare, organele de control ale inspecției fiscale, cu ocazia întocmirii RIF din anul 2021 și a emiterii Deciziei de impunere atacate, nu au ținut seama în nicio manieră de instrucțiunile date de Organul de soluționare a contestațiilor, potrivit Deciziei ce stă la baza reverificării, RIF și Decizia de impunere atacată fiind vădit nelegale.

2.2. NELEGALITATEA CONSTATĂRILOR REALIZATE POTRIVIT RIF DIN ANUL 2021 ȘI NELEGALITATEA DECIZIEI DE IMPUNERE ATACATE

2.1. Instrucțiunile date de organul de soluționare a contestației organelor de inspecție fiscală, cu privire la modalitatea de realizare a reverificării și cu privire la obiectivele reverificării

Astfel cum petenta a detaliat în cuprinsul Secțiunii 1.3. a prezentei contestații, cu ocazia dispunerii reverificării, potrivit Deciziei de soluționare a contestației, organul de soluționare a contestațiilor a dat organelor de control ce urmau a proceda la realizarea noii verificări, instrucțiuni clare și obligatorii pentru inspecția fiscală.

În acord cu dispozițiile art. 279 alin. (3) Cod proc. fisc:

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării, prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator.

În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă

supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

Prin urmare, obligația principală a inspecției fiscale, atunci când procedează la realizarea reverificării ca urmare a desființării actului administrativ-fiscal, este aceea ca, noul act administrativ-fiscal ce va fi emis, să aibă în vedere în mod strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

Rezultă astfel faptul că, cu ocazia întocmirii RIF din anul 2021 și a Deciziei de impunere atacate, inspecția fiscală avea obligația de a respecta cu strictețe considerentele Deciziei de soluționare în temeiul căreia s-a dispus reverificarea.

Or, din considerentele Deciziei de soluționare ce a stat la baza reverificării, rezultă faptul că inspecția fiscală ce urma a proceda la realizarea reverificării, avea, în principal, următoarele obligații:

A. De a avea în vedere faptul că legislația în vigoare nu este restrictivă, în sensul că nu se poate demonstra că o metodă aleasă în analiza DPT este mai bună decât o alta, sau că doar o metodă poate fi adecvată în determinarea valorii mediane și, respectiv, în stabilirea valorilor cuartilei inferioare și a celei superioare (potrivit paragraf final, pag. 4 din Decizia de soluționare a contestației);

B. De a avea în vedere Sentința civilă nr. YY/PI/30.01.2018, pronunțată de Tribunalul XX, rămasă definitivă potrivit Deciziei civile nr. YY.05.2019, a Curții de Apel XX, aceste două hotărâri având putere de lucru judecat în cauză, puterea de lucru judecat nefiind limitată la dispozitivul hotărârii, ci întinzându-se și asupra considerentelor care constituie susținerea necesară a dispozitivului, făcând corp comun cu acesta. În acest sens, după cum se reține prin Decizia de soluționare ce a stat la baza reverificării, din moment ce aceeași problemă dedusă judecătii într-un litigiu între aceleași părți a fost soluționată irevocabil pe cale incidentală sau pe fond într-un anumit sens, rezultă că acest aspect reținut de instanțe, care a stat la baza soluțiilor din dispozitivul hotărârilor, a dobândit putere de lucru judecat și modul de soluționare este obligatoriu a fi avut în vedere de inspecția fiscală ce va proceda la realizarea noii verificări (pag. 42, paragraf 2 și pag. 44, ultimele 3 paragrafe din Decizie);

C. Față de cele de la pct. II de mai sus și față de considerentele reținute potrivit hotărârilor definitive pronunțate în Litigiul anterior, inspecția fiscală era obligată a avea în vedere, cu ocazia analizării DPT în ceea ce o privește pe XXX, circumstanțele specifice obiectului de activitate și circumstanțele specifice industriei în care petenta operează, respectiv:

(i) caracteristicile bunurilor transferate, respectiv mănuși de lux din piele, activitatea de producție fiind dependentă major de condițiile meteorologice,

(ii) circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile operează, respectiv dependentă profitabilității din activitatea de producție de mănuși de lux din piele de vreme și de existența personalului angajat specializat,

(iii) analiza funcțională, respectiv riscul de personal și riscul de stoc de materii prime, precum și deținerea de active de producție specifice, indiferent de gradul de utilizare al acestora și

(iv) strategia de afaceri aplicată, respectiv menținerea personalului specializat, chiar dacă comenzile primite au fost sub capacitatea de producție totală (pag. 42, paragrafe mediane, din Decizie).

După cum rezultă din considerentele ce sintetizează instrucțiunile date inspecției fiscale, de Organul de soluționare a contestației, reținute la pag. 46 din Decizia de soluționare, cu ocazia reverificării, inspecția fiscală avea obligația de a

lua în considerare aspectele specifice referitoare la obiectul de activitate al XXX și la industria în care petenta activează (detaliată la pct. III de mai sus) și să dea efecte puterii de lucru judecat a hotărârii definitive pronunțate în Litigiul anterior.

În acest sens, organul de soluționare a contestațiilor reține, în fundamentarea soluției de desființare în tot a Deciziei de impunere inițiale, dincolo de cele precizate supra, faptul că:

Având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale asupra situației de fapt, organul de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra stabilirii impozitului pe profit suplimentar în sumă de XXXXX lei, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea ajustării veniturilor, respectiv, circumstanțe specifice obiectului de activitate al societății XXX, precum și industriei în care operează aceasta, ținând seama de Sentința civilă nr. YY/PI/30.01.2018 și de Decizia civilă nr. YY.05.2019 în dosarul nr. YY/30-2018, prin care se invocă următoarele (...) - pag. 46, paragraf 2 din Decizie.

Or, astfel cum se poate observa din analiza în paralel a constatărilor din RIF din anul 2020 și a constatărilor din RIF rezultând din reverificare, cu ocazia noii verificări, inspecția fiscală nu a avut în vedere niciuna dintre instrucțiunile trasate de Organul de soluționare a contestației, fiind preluate copv-paste constatările realizate prin RIF din anul 2020 desființat, cu încălcarea instrucțiunilor Organului de soluționare a contestației și cu nesocotirea dispozițiilor art. 279 alin. (3) CPF.

Mai mult decât atât, această nesocotire a instrucțiunilor trasate de organul de soluționare a contestației se reflectă și în cuantumul obligațiilor stabilite în sarcina de plată a XXX, în sensul în care, fiind realizate constatări identice cu cele reținute prin raportul de inspecție fiscală din anul 2020, și cuantumul impozitului pe profit stabilit suplimentar la plată, potrivit Deciziei de impunere atacate, este perfect identic cu cel al impozitului pe profit stabilit suplimentar la plată, potrivit Deciziei de impunere desființate.

În concret, dacă prin Decizia de impunere desființată (având nr. F-YY 305/29.07.2020) a fost stabilit în sarcina de plată a Petentei, impozit pe profit suplimentar în sumă de XXXXX de lei, prin Decizia de impunere atacată a fost stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă identică, de XXXXX de lei.

Prin urmare, astfel cum vom detalia în continuare, RIF și Decizia de impunere atacată sunt vădit nelegale, fiind emise cu nesocotirea vădită a instrucțiunilor date inspecției fiscale, potrivit Deciziei de soluționare ce stă la baza reverificării și cu încălcarea prevederilor imperative ale art. 279 alin. (3) Cod proc. fisc.

2.2. Nesocotirea, de către organele de inspecție fiscală ce au procedat la realizarea reverificării, a instrucțiunilor trasate de organul de soluționare a contestației potrivit Deciziei de soluționare a contestației

2.2.1. Preluarea identică în cadrul RIF din anul 2021, a constatărilor din cuprinsul RIF din anul 2020, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere desființate

Potrivit argumentelor prezentate în cuprinsul Secțiunii 2.1. a contestației, prin Decizia de soluționare ce stă la baza reverificării, organul de soluționare a contestației a dat inspecției fiscale o serie de instrucțiuni obligatoriu a fi avute în vedere cu ocazia reverificării.

Pentru a sintetiza în raport de cele detaliate în cadrul subpunctelor I, II și III din cadrul Secțiunii 2.1. a contestației, principalele instrucțiuni vizau (i) observarea

flexibilității metodei ce va fi utilizată în analiza DPT, (ii) luarea în considerare, ca având putere de lucru judecat, a hotărârii definitive pronunțate în Litigiul anterior și (iii) observarea circumstanțelor specifice obiectului de activitate al XXX și a circumstanțelor specifice industriei în care XXX operează, potrivit considerentelor reținute de instanțe în cadrul Litigiului anterior.

În prezenta cauză, organele de control ale inspecției fiscale nu au avut în vedere, cu ocazia reverificării, niciuna dintre instrucțiunile trasate de Organul de soluționare a contestației.

Acest aspect se poate lesne observa din parcurgerea constatărilor cuprinse în RIF din anul 2020 (având nr. F-YY_249 din 29.07.2020) în paralel cu constatările din cuprinsul RIF din anul 2021 (având nr. F-YY_324 din 20.07.2021), din care rezultă faptul că organele de inspecție fiscală care au procedat la realizarea reverificării, au realizat aceleași constatări cu cele reținute prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-YY_249 din 29.07.2020, constatări care sunt reluate în mod identic în cuprinsul RIF ce stă la baza emiterii Deciziei de impunere atacate.

Astfel, în ceea ce privește constatările fiscale, se va observa faptul că în cuprinsul RIF din anul 2021, constatările inspecției fiscale se regăsesc la pag. 4-13.

Or, după ce, la pag. 4-6 din RIF, sunt reluate aspectele referitoare la circumstanțele în care a intervenit reverificarea:

- Începând cu pagina 6 din RIF din anul 2021, paragraful "*Astfel, din baza de date Orbis a fost extras un eșantion de comparabile (...)*" și până la pagina 12 din RIF din anul 2021, paragraful "*Concluzionând aspectele prezentate mai sus (...)*";

- Constatările inspecției fiscale sunt preluate, mot-a-mot, de la pagina 3 - paragraful care începe cu formularea "*Astfel, din baza de date Orbis a fost extras un eșantion de comparabile (...)*" și până la pagina 9 din RIF din anul 2020, paragraful "*Concluzionând aspectele prezentate mai sus (...)*".

La fel, în ceea ce privește secțiunea privind motivele de fapt (pag. 10 din RIF din anul 2020), aceste motive de fapt sunt preluate copy-paste la paginile 11-12 ale RIF din anul 2021.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește analiza dosarului prețurilor de transfer (Capitolul IV din RIF din anul 2020 și Capitolul IV din RIF din anul 2021), întreaga analiză a DPT este absolut identică în cadrul RIF rezultând din reverificare și în cadrul RIF din anul 2020.

Mai precis, din perspectiva analizei DPT, se va observa faptul că începând cu pagina 14 din RIF din anul 2021 - paragraful care începe cu formularea "*Astfel, din baza de date Orbis a fost extras un eșantion de comparabile (...)*" și până la paginile 29-30 din RIF rezultând din reverificare - paragraful final de la pag. 29 și începutul pag. 30 - "*Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior (...)*" întreaga analiză este preluată, mot-a-mot, de la pagina 14 a RIF ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere desființate - paragraful care începe cu formularea "*Astfel, din baza de date Orbis a fost extras un eșantion de comparabile (...)*" - și până la pagina 31 - paragraful care începe cu formularea "*Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior (...)*",

Se va observa, de asemenea, faptul că absolut toate cifrele din cuprinsul RIF rezultând din reverificare sunt identice cu acelea din RIF ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere desființate. Prin RIF din anul 2021, nu se realizează absolut nicio constatare suplimentară, niciun calcul sau reconsiderare a obligațiilor fiscale, în lumina celor reținute prin Decizia de soluționare a contestației.

Față de aceste considerente, se va observa faptul că în cauză, nesocotirea dispozițiilor date organelor de inspecție fiscală de organul de soluționare a contestației, potrivit Decizie de soluționare, este una flagrantă și ea vizează atât (i) nerespectarea instrucțiunii de a se avea în considerare autoritatea de lucru judecat a hotărârii judecătorești definitive, cât și (ii) nerespectarea instrucțiunii privind necesitatea realizării de constatări clare și lămuritoare.

Prin urmare, reluarea copy-paste, în cadrul RIF din anul 2021, a tuturor aspectelor reținute prin RIF ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere desființate, face dovada clară a nerealizării în cauză a unei reverificări, în condițiile legii, și a nerespectării obligației organului de inspecție fiscală, respectiv aceea de a proceda la reverificare cu urmarea îndeaproape a instrucțiunilor stabilite prin Decizia de soluționare.

2.2.2. Încercările inspecției fiscale de a contrazice temeinicia celor reținute Decizia de soluționare a contestației

Nesocotirea de organul de inspecție fiscală ce a procedat la reverificare a considerentelor reținute în Decizia de soluționare, rezultă cu evidență și din situația de fapt reținută de organele de control ale inspecției fiscale, în cuprinsul părții inițiale a RIF din anul 2021 (pag. 4-6 din RIF).

Din analiza părții incipiente a RIF din anul 2021 (pag. 4-6 din RIF) se poate observa, sub un prim aspect, faptul că inspecția fiscală ce a procedat la reverificare reține că potrivit Deciziei de soluționare ce stă la baza reverificării, s-ar fi reținut că din omisiune inspecția fiscală ce s-a desfășurat în anul 2020 nu ar fi menționat în cuprinsul RIF anterior, că pe rolul instanțelor judecătorești s-ar fi aflat acțiunea în anulare ce a făcut obiect al dosarului nr. YY/30/2018.

Astfel, la pag.4 (penultimul paragraf) din RIF din anul 2021, se menționează că:

Prezenta inspecție fiscală parțială s-a desfășurat ca urmare a măsurilor dispuse în Decizia nr. XXX/18.02.2021 (...)

De asemenea, organele de inspecție fiscală au omis să menționeze în conținutul Raportului de inspecție fiscală, faptul că Decizia de impunere nr. XXX/27.02.2017, împreună cu Raportul de inspecție fiscală anulat au făcut obiectul acțiunii în anulare promovate de XX în dosarul nr. YY/30/2018, aflat pe rolul Tribunalului XX. Prin sentința civilă nr. YY/P1/2019 din 30.01.2019, Tribunalul XX a dispus anularea actelor administrative fiscale și exonerarea societății XX de la plata creanțelor fiscale în cuantum de 313.719, reprezentând impozit pe profit (anexa nr.I)

Sentința Tribunalului XX a fost menținută de către instanța de recurs, Curtea de Apel XX, care, prin Decizia Civilă nr. YY (anexa 2) a respins recursul autorității fiscale.

În realitate, însă, organul de soluționare a contestației a reproșat inspecției fiscale nu că din omisiune nu ar fi făcut referire la hotărârea judecătorească definitivă, ci că acestei hotărâri (autorității de lucru judecat de care această hotărâre se bucură) nu i s-a dat efecte, în mod corespunzător, în cadrul constatărilor inspecției fiscale. Practic, prin concluziile inspecției fiscale au fost ignorate aspectele statuate cu putere de lucru judecat între părți și s-au reluat ad literam argumente și calcule din actele desființate prin Decizia de soluționare a contestației.

Din analiza Deciziei ce a stat la baza reverificării se va constata faptul că la momentul la care organul de soluționare a contestației a analizat contestația

administrativ-fiscală, inspecția fiscală a transmis un punct de vedere cu privire la contestație, potrivit Adresei nr. YY_AIF 2916/09.02.2021 (pag. 40-41 din Decizia de soluționare).

Prin acest punct de vedere, în esență, se arată faptul că hotărârea judecătorească anterioară nu ar avea autoritate de lucru judecat, organele de inspecție fiscală invocând o serie de contraargumente față de motivul de nelegalitate invocat de XXX, privitor la fondul cauzei.

Or, analizând atât argumentele petentei, cât și punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației a reținut, fără dubiu, temeinicia argumentelor XXX și caracterul nefondat al apărărilor formulate de inspecția fiscală.

Fiind apreciat ca întemeiat motivul de nelegalitate invocat de Societate, organul de inspecție fiscală era obligat ca, la momentul reverificării, să dea pe deplin eficiență argumentelor reținute de organul de soluționare a contestației, reverificarea fiind obligatoriu a fi realizată cu observarea atentă a considerentelor Deciziei de soluționare, atâta vreme cât, potrivit dispozițiilor art. 273 alin. (2) Cod proc. fisc., decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă și obligatorie pentru organul fiscal emitent (și definitivă, în cadrul căilor administrative de atac).

Prin urmare, dincolo de o eventuală nemulțumire a inspecției fiscale cu privire la soluția dispusă asupra contestației formulate în anul 2020, neluarea în considerare a instrucțiunilor stabilite în mod expres de organul de soluționare a contestației - în sensul de a se acorda efectele cuvenite autorității de lucru judecat a hotărârii judecătorești definitive pronunțate de instanța de contencios administrativ anterior - constituie o nerespectare vădită de către inspecția fiscală, a dispozițiilor obligatorii date de organul de soluționare a contestațiilor, fapt ce atrage nulitatea absolută a actelor administrativ-fiscale rezultând din reverificare.

Ignorarea celor stabilite de organul de soluționare a contestației, în pronunțarea Deciziei de soluționare a contestației, rezultă în mod clar și din următorul argument, reținut prin RIF din anul 2021:

Petenta menționează ca considerentele prezentate în Sentința Civilă nr. YY/PI/2019, emisă de Tribunalul XX, prin care s-a dispus anularea actelor administrativ fiscale și exonerarea societății XX SRL de la plata creanțelor fiscale în cuanturn de XXXlei, reprezentând impozit pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală conform Deciziei de impunere nr. XXX/27.02.2017, nu sunt aplicabile și în cazul prezentei reverificări (pag. 5 din RIF din anul 2021).

Or, un astfel de argument este vădit nelegal, Codul de procedură fiscală fiind clar în sensul că în ipoteza dispunerii reverificării, instrucțiunile date de organul de soluționare a contestației sunt obligatorii pentru inspecția fiscală.

Prin urmare, de vreme ce organul de soluționare a contestației a reținut în mod clar temeinicia argumentului de fond al XXX, referitor la puterea de lucru judecat al hotărârii definitive dispuse în Litigiul anterior, inspecția fiscală procedează în mod nelegal atunci când, cu ocazia reverificării, contrar celor stabilite de organul de soluționare a contestației, reține că hotărârea definitivă pronunțată anterior nu este aplicabilă reverificării realizate potrivit RIF din anul 2021.

2.3. Imposibilitatea desființării RIF și a Deciziei de impunere atacate, față de dispozițiile exprese ale art. 279 alin. (3) teza finală Cod proc. fisc. Nulitatea absolută a Deciziei de impunere atacate

În cauză, RIF și Decizia de impunere ce a rezultat din reverificare - mai precis, actul administrativ-fiscal emis ca urmare a reverificării dispuse prin Decizia de soluționare - se impun a fi anulate, de vreme ce, teza finală a art. 279 alin. (3) Cod proc. fisc. stabilește în mod clar faptul că:

(...) Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

Or, în cauză, desființarea (în tot) a actului administrativ-fiscal, a fost deja dispusă, potrivit Deciziei de soluționare, nefiind posibil a se dispune, pentru o a doua oară, desființarea Deciziei de impunere atacate și (eventual) o nouă reverificare.

Per a contrario, în ipoteza unei nesocotiri într-atât de flagrante a dispozițiilor art. 279 alin. (3) Cod proc. fisc. - nesocotire care, în cauză, se poate observa:

a) pe de o parte, din aspectele de fapt reținute de inspecția fiscală care a realizat reverificarea, respectiv, din încercările inspecției fiscale de a contrazice cele reținute de organul de soluționare a contestației, sub aspectul puterii de lucru judecat a celor reținute prin hotărârea definitivă pronunțată în cadrul Litigiului anterior (a se vedea argumentele detaliate în cadrul Secțiunii 2.3. a prezentei contestații).

b) pe de altă parte, din nesocotirea vădită a instrucțiunilor trasate de organul de soluționare a contestațiilor, concretizată în reluarea copy-paste a constatărilor cuprinse în RIF ce stă la baza Deciziei de impunere desființate;

În raport de dispozițiile art. 279 alin. (3) Cod proc. fisc, teză finală, și în raport de dispozițiile art. 279 alin. (1) și (2) Cod proc. fisc, singura soluție ce poate fi dispusă, în raport de temeinicia prezentei contestații, este aceea a anulării Deciziei de impunere atacate, față de nesocotirea evidentă a dispozițiilor art. 279 alin. (3) Cod proc. fisc, din perspectiva modalității în care se realizează reverificarea, ca urmare a desființării în tot a actului administrativ fiscal (a Deciziei de impunere desființate).

În acest sens, petenta solicită organului de soluționare a contestației a avea în vedere dispozițiile 279 alin. (2) Cod proc. fisc, dispoziții în acord cu care: (2) în cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

Față de cele de mai sus, solicită anularea în tot a Deciziei de impunere atacate, și a RIF din 2021 - ca operațiune administrativă ce stă la baza emiterii Deciziei de impunere atacate.

2.4. Temeinicia argumentelor prezentate de Petenta potrivit Punctului de vedere formulat cu privire la Proiectul de raport de inspecție fiscală din anul 2021

Ca un ultim aspect, solicită organului de soluționare a contestației a observa faptul că, cu ocazia comunicării către Petenta a Proiectului de RIF emis în anul 2021 (ANEXA 9), XXX a formulat punct de vedere, înregistrat la organul de inspecție fiscală sub nr. XXX/26.07.2021 (în continuare, "Punctul de vedere"- ANEXA 10).

Prin Punctul de vedere, petenta a reluat argumentele detaliate în cuprinsul prezentei contestații, după cum rezultă din Capitolul VI al RIF din anul 2021 (pag. 31-40 din RIF) și din cele menționate în cuprinsul Punctului de vedere.

Astfel cum se va detalia în continuare, deși urmare a Punctului de vedere, inspecția fiscală avea o ultimă șansă de a "salva" actul administrativ-fiscal rezultând din reverificare - știut fiind faptul că în speță nu s-ar putea dispune pentru o a doua oară desființarea actului administrativ-fiscal- organul de control tratează în mod

superficial argumentele din Punctul de vedere, pe care le înlătură în ciuda temeiniciei evidente a argumentelor prezentate de XXX.

În ceea ce privește Punctul de vedere formulat de XXX, organele de inspecție fiscală redau:

- i. la paginile 31-37 din RIF din anul 2021, conținutul argumentelor petentei, prezentate prin Punctul de vedere formulat;
- ii. iar de la pag. 37 la pag. 40 din RIF, motivele în raport de care Punctul de vedere al XXX nu a fost avut în vedere la momentul emiterii RIF din anul 2021.

După cum se va observa din analiza argumentelor reținute de inspecția fiscală, în combaterea punctului de vedere formulat de petenta, organele de control ale inspecției fiscale, care au procedat la realizarea reverificării, înlătură argumentele XXX fără a avea ca bază, argumente clare și convingătoare.

Astfel, la pct. 1 din analiza realizată de inspecția fiscală asupra punctului de vedere (pag. 37-38 din RIF din anul 2021), se reține situația de fapt ce a condus la reverificare, iar la pct. 2 (pag. 38-39 din RIF din anul 2021) se realizează un rezumat al situației Litigiului anterior, sugerându-se faptul că circumstanțele pronunțării hotărârii judecătorești definitive, în Litgiul anterior, ar fi fost altele.

Or, prin aceasta, se încearcă practic a se contrazice ceea ce organul de soluționare a statuat prin Decizia ce a stat la baza reverificării, decizie care are caracter definitiv în cadrul căilor administrative de atac și putere de lucru judecat (care se întinde și asupra considerentelor sale), și care se impunea în mod obligatoriu a fi avută în vedere cu ocazia reverificării.

În continuare, la pct. 3 din analiza realizată de inspecția fiscală asupra Punctului de vedere al XXX, se reia rezumatul situației Litigiului anterior și rezumatul situației de fapt ce a stat la baza reverificării.

Argumentele Petentei care sunt abordate în mod explicit în cuprinsul analizei realizate de inspecția fiscală asupra Punctului de vedere (fiind vorba, în cauză, exclusiv despre două argumente ale XXX care sunt abordate în mod expres în secțiunea RIF prin care se analizează punctul de vedere al contribuabilului) sunt tratate într-un mod vădit superficial, fără a se explicita, într-o manieră inteligibilă din perspectivă juridică, de ce argumentele XXX referitoare la nelegalitatea reverificării sunt neîntemeiate.

Mai precis, se reține, la pct. 3 din analiza realizată de inspecția fiscală asupra punctului de vedere prezentat de XXX, după cum urmează:

În ceea ce privește afirmația contribuabilului că în Proiectul de RIF se precizează că potrivit Deciziei de soluționare, s-ar fi reținut că din omisiune inspecția fiscală nu a menționat în cuprinsul RIF anterior, că Decizia de impunere nr. XXX/27.02.2017, împreună cu Raportul de inspecție fiscală anulat, au făcut obiect al acțiunii în anulare ce a făcut obiect al dosarului nr. YY/30/2018, precizează că acest text a fost preluat din Decizia nr. XXX/18.02.2021, emisă de Serviciul Contestații, Decizie în baza căreia s-a efectuat prezenta reverificare.

Or, nu se precizează de inspecția fiscală unde anume, în cuprinsul Deciziei nr. XXX/18.02.20 11, s-ar fi regăsit atare concluzii (cu atât mai mult cu cât decizia de soluționare cuprinde atât practica, cât și considerentele).

În fapt, după cum se poate lesne observa din analiza Deciziei de soluționare ce a stat la baza reverificării, organul de inspecție fiscală nu reține o omisiune a inspecției fiscale desfășurate în anul 2020 în ceea ce privește luarea în considerare a hotărârii definitive pronunțate în Litigiul anterior, ci reține o nesocotire a respectivei hotărâri.

Această chestiune se poate observa din considerentele de la pag. 42 a Deciziei de soluționare ce a stat la baza reverificării (paragraful 2):

În speță, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor rezultate din operațiunile efectuate de petentă cu societățile afiliate, dar nu au ținut seama de Sentința civilă nr. YY/P1/30.01.2018, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. YY.05.2019, în dosarul nr. YY/20/2019.

Luând în considerare toate considerentele mai sus explicitate, organele de soluționare a contestației arată că organele de inspecție nu au ținut seama în analiza prețurilor de transfer de circumstanțele specifice obiectului de activități al societății XX S.R.L., circumstanțe luate în considerare de Tribunalul XX și ulterior de Curtea de Apel XX în dosarul nr. YY/30/2018.

De altfel, chiar și dacă, prin reducere la absurd, s-ar considera - dincolo de cele reținute prin Decizia de soluționare a contestației - că prin această decizie s-ar fi reținut că, din omisiune, nu s-ar fi avut în vedere hotărârea definitivă pronunțată în litigiul anterior, atâta vreme cât considerentele Deciziei de soluționare sunt clare în sensul că, cu ocazia reverificării, se va avea în vedere hotărârea definitivă dispusă în litigiul anterior și se va da efecte puterii de lucru judecat pe care această decizie o are asupra prezentei cauze, forma culpei cu care a acționat echipa de inspecție fiscală ce a realizat activitatea de control din anul 2020, este indiferentă, în stabilirea aspectului dacă inspecția fiscală care a procedat la reverificare a ținut seama de instrucțiunile primite de la organul de soluționare a contestației, potrivit Deciziei de soluționare a contestației.

Un al doilea argument al XXX, supus atenției inspecției fiscale prin Punctul de vedere formulat și care este abordat în mod explicit de organele de inspecție fiscală, la pct. 3 al analizei realizate asupra punctului de vedere prezentat de contribuabil, este acela ce vizează reluarea copy-paste a constatărilor realizate de inspecția fiscală în anul 2020.

În cuprinsul Punctului de vedere, XXX a detaliat maniera în care, prin RIF emis ca urmare a reverificării, sunt reluate copy-paste constatările realizate de inspecția fiscală potrivit RIF din anul 2020.

La acest argument, inspecția fiscală răspunde într-o manieră ce vădește nesocotirea considerentelor Deciziei de soluționare, la pct 3 din analiza realizată asupra punctului de vedere al contribuabilului (pag. 39 din RIF rezultând din reverificare), reținându-se următoarele:

În ceea ce privește afirmația contribuabilului că organele de inspecție fiscală au redat în mod identic toate constatările sau au reluat copy-paste constatările realizate ca urmare a reverificării și au preluat în același mod întreaga analiză a prețurilor de transfer din RIF-ul ce a stat la baza Deciziei de impunere desființat.

Petenta pecizează ca reverificarea s-a efectuat pentru aceeași speță și în baza acelorași informații, având ca efect aceleași rezultate fiscale și aceleași sume stabilite suplimentar.

Se poate astfel observa superficialitatea echipei de inspecție fiscală ce a procedat la realizarea reverificării și care, în ciuda instrucțiunilor clare în sensul realizării unei analize temeinice a tuturor aspectelor privind operațiunile desfășurate de petenta și a realizării unei analize temeinice a documentației privind prețurile de transfer, înțelege că, urmare a reverificării, să reia în mod identic constatările realizate de inspecția fiscală anterioară, în disprețul celor reținute de organul de soluționare a contestației.

Așadar, deși la momentul la care motivează înlăturarea argumentelor XXX, prezentate prin Punctul de vedere, inspecția fiscală sesizează că, în speță, în RIF din anul 2021 au fost reluate copy-paste, toate constatările din RIF din anul 2020, nici măcar la acest moment inspecția fiscală nu observă grava eroare realizată, înlăturând argumentele petentei pentru un motiv neinteligibil din perspectivă juridică. Or, astfel cum petenta a detaliat prin Punctul de vedere, Decizia de soluționare a contestației a impus inspecției fiscale realizarea de constatări suplimentare, care să clarifice situația de fapt și cuantumul obligațiilor fiscale datorate de XXX, chestiune ignorată de inspecția fiscală în realizarea reverificării.

În speță, este evident faptul că, în măsura în care constatările inspecției fiscale desfășurate în anul 2020 ar fi fost corecte și complete și în măsura în care analiza DPT realizată de echipa de control potrivit RIF ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere desființate ar fi fost corectă, prin Decizia de soluționare nu s-ar fi dispus desființarea în tot a actului administrativ-fiscal și reverificarea.

De altfel, dincolo de nemulțumirile echipei de inspecție fiscală ce a procedat la realizarea reverificării, în ceea ce privește soluția dispusă prin Decizia de soluționare, această din urmă decizie, definitivă în cadrul căilor administrative de atac, stabilește în mod clar obligația echipei de control ce va proceda la realizarea reverificării, de a proceda la reanalizarea temeinică a DPT.

Astfel că, analiza DPT realizată ca urmare a reverificării - și în privința căreia echipa de inspecție fiscală, ce a procedat la reverificare, recunoaște că este identică cu analiza DPT realizată potrivit RIF ce a stat la baza Deciziei de impunere desființate - este nelegală, ea neținând seama de considerentele reținute în Decizia de soluționare.

În acest sens, se va observa faptul că, potrivit instrucțiunilor trasate prin Decizia de soluționare, s-a impus inspecției fiscale ce urma a proceda la reverificare, a realiza o analiză temeinică a aspectelor referitoare la operațiunile desfășurate de XXX și o analiză temeinică a DPT, reținându-se, în partea de final a considerentelor acestei decizii:

Urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ-fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și pentru aceeași obligație fiscală, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv, analizarea temeinică a documentației cu privire la preturile de transfer, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului pag. 47 din Decizia ce a stat la baza reverificării.

Or, de vreme ce considerentele Deciziei de soluționare sunt clare în sensul necesității completării constatărilor realizate de inspecția fiscală și în sensul necesității de a se realiza o analiză temeinică a operațiunilor și a DPT, realizarea unor constatări identice, prin RIF din anul 2021, în raport de cele din RIF din anul 2020 - după cum chiar organul de inspecție fiscală recunoaște, potrivit celor menționate la pag. 39 din RIF - dovedește nelegalitatea Deciziei de impunere atacate și a constatărilor cuprinse în RIF din anul 2021.

Față de toate aceste considerente, urmează a se observa faptul că în mod netemeinic și nelegal argumentele petentei, prezentate prin Punctul de vedere cu privire la proiectul de RIF, nu au fost avute în vedere, ci au fost înlăturate în temeiul unui raționament profund eliptic și vădit insuficient.

Pentru toate aceste motive, petenta solicită admiterea contestației, astfel cum ea a fost formulată.

În drept, prezenta contestație se întemeiază pe dispozițiile art. 268 și urm. Cod proc. fisc pe dispozițiile art. 279 Cod proc. fisc, precum și pe dispozițiile Codului fiscal și ale Codului de procedură fiscală ce rezultă, în mod implicit sau explicit, din argumentele prezentate pe calea prezentei.

Probe - Se anexează prezentei, în dovedire, înscrisurile ce se constituie în ANEXELE 1 -10.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-YY 324/30.07.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-YY 518/30.07.2021, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, au constata următoarele:

Conform actului constitutiv, obiectul de activitate al XX este „*Fabricarea altor articole de îmbracaminte și accesorii*” și anume fabricarea de manusi din piele, activitate ce se încadrează în Codul de clasificare CAEN 1419.

Din analiza documentelor și a informațiilor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată XX produce manusi de piele de diferite tipuri, iar principalul client este XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO Kg Germania. Pentru desfășurarea activității a achiziționat diverse materii prime (piele, captușeli, ațe, accesorii, ambalaje) din spațiul intracomunitar și din interiorul țării, combustibili, piese de schimb, servicii și utilități din țara.

Potrivit documentelor din baza de date Orbis a fost extras un eșantion de XXX contribuabili din România, care au cod caen 1419- „*Fabricarea altor articole de îmbracaminte și accesorii nca*”, grad de independență A+ , A , A- , U , situații financiare neconsolidate.

Au fost excluse companiile ce dețin între 25.01% și 100 % din capitalul social al subsidiarelor.

Astfel, aferent indicatorului rata rentabilității costurilor totale (RRCT), în baza eșantionului de contribuabili aferent perioadei analizate, a fost calculat minimul , cuartila inferioară , mediana , cuartila superioară și maximul acestora.

În ceea ce privește prețurile de transfer practicate între XX SRL și entitatea afiliată XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO Kg Germania societatea a înregistrat o rată a rentabilității costurilor totale (RRCT) sub cuartila inferioară determinată asupra eșantionului.

În perioada 2016-2018, societatea a livrat bunuri către XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO Kg Germania, entitate afiliată, fapt ce denotă că în cazul tranzacțiilor derulate între societățile afiliate mai sus amintite se aplică regulile prețurilor de transfer.

Societatea și-a exprimat opțiunea privind modificarea anului fiscal, începând cu 01.05.2016 prin Notificarea nr.9009/28.03.2016, înregistrată la AJFP XX- Contribuabili Mijlocii sub nr. 3544/28.03.2016 , depunând în acest sens formularul 014 „*Privind modificarea anului fiscal*”, înregistrat la AJFP XX- Contribuabili Mijlocii sub nr.1500/28.03.2016.

În urma acestei modificări societatea depune declarațiile privind impozitul pe profit după cum urmează :

1. aferent perioadei fiscale 01.01.2016-30.04.2017 declarația privind impozitul pe profit 101 an 2017 , înregistrată sub nr. INTERNT-0000000-2017/10.07.2017;

2. aferent perioadei fiscale 01.05.2017-30.04.2018 declaratia privind impozitul pe profit 101 an 2018 , inregistrata sub nr. INTERNT-00000000-2018/15.06.2018;

3.aferent perioadei fiscale 01.05.2018-30.04.2019 declaratia privind impozitul pe profit 101 an 2019 , inregistrata sub nr INTERNT-00000000-2019/26.06.2019;

Organele de inspectie fiscala au precizat :

- perioada 01.01.2016-30.04.2017 a fost tratata in cuprinsul raportului ca fiind anul fiscal 2016

- perioada 01.05.2017-30.04.2018 a fost tratata in cuprinsul raportului ca fiind anul fiscal 2017

- perioada 01.05.2018-30.04.2019 a fost tratata in cuprinsul raportului ca fiind anul fiscal 2018

Modul de calcul si declarare a impozitului pe profit este urmatorul:

În anul 2016, societatea a realizeaza venituri totale in suma de XXX lei din care veniturile din exploatare in suma de XXX lei. Pentru realizarea veniturilor, in acest an fiscal societatea inregistreaza cheltuieli totale in suma de XXX lei, realizand la data de 30.04.2017 o pierdere contabila in suma de -XX lei.

Pentru anul fiscal 2016, calculul profitului impozabil efectuat si declarat de catre societate este urmatorul :

- Venituri totale: XXX lei
- Cheltuieli totale: XX lei
- Rezultat contabil- profit: -XXX lei
- amortizare fiscala XX lei
- Cheltuieli nedeductibile total din care: XXX lei
- impozit pe profit datorat si amanat XXX lei
- penalitati de intarziere nedeductibile XX lei,
- cheltuieli de protocol XX lei,
- cheltuieli cu amortizarea XX lei,
- alte cheltuieli nedeductibile XX lei.
- Pierdere fiscala: -XX lei

În anul 2017, societatea realizează venituri totale în sumă de XXX lei din care veniturile din exploatare în sumă de XXX lei și venituri financiare în sumă de XX lei. Pentru realizarea veniturilor, în acest an fiscal societatea înregistrează cheltuieli totale în sumă de XX lei, realizând la data de 30.04.2018 o pierdere contabilă în sumă de -XX lei.

Pentru anul fiscal 2017, calculul profitului impozabil efectuat și declarat de societate este urmatorul :

- Venituri totale: XXX lei;
- Cheltuieli totale: XXX lei;
- Rezultat contabil- profit: -XXX lei;
- amortizare fiscala: XXX lei;
- Cheltuieli nedeductibile total, din care: XXX lei:
- dobanzi și penalitati XXX lei;
- cheltuieli de protocol XXX lei;
- cheltuieli cu amortizarea XXX lei;
- alte cheltuieli nedeductibile XXX lei.
- Pierdere fiscala: - XXXXX lei;
- Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti: -XXX lei,
- Pierdere fiscala de recuperat în anii următori: -XXX lei.

În anul 2018, societatea realizează venituri totale în sumă de XXX lei din care veniturile din exploatare în sumă de XXX lei și venituri financiare în sumă de XX lei. Pentru realizarea veniturilor, în acest an fiscal societatea înregistrează cheltuieli totale în sumă de XXX lei, realizând la data de 30.04.2018 o pierdere contabilă în sumă de -XXX lei.

Pentru anul fiscal 2018, calculul profitului impozabil efectuat și declarat de către societate este următorul :

- Venituri totale:	XXX lei;
- Cheltuieli totale:	XXX lei;
- Rezultat contabil- profit:	-XXX lei;
- amortizare fiscală:	XXX lei;
- Cheltuieli nedeductibile total, din care:	XXX lei:
- cheltuieli de protocol	XXX lei,
- cheltuieli cu amortizarea	XXX lei,
- alte cheltuieli nedeductibile	XXX lei,
-Pierdere fiscala:	-XXX lei
Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti -XXX lei.	
Pierdere fiscala de recuperat în anii următori - XXX lei.	

Societatea XXX România SRL XX este asociatul unic al societății XX SRL XX în perioada 2016-2018.

Societatea XXX România SRL XX este deținută de XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO Kg Germania în procent de YY% și de către YYY în procent de YY %.

În concluzie, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea XX SRL XX se află în relații de afiliere cu XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO Kg Germania.

Furnizorii de materii prime și materiale, respectiv piele și captușeli, ațe, accesorii , ambalaje sunt: XXX SRL, YYY, VAS YYY, XXX SPA, XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO, XX India Private, XX LTD, XX LT.

Principalul client al societății XX SRL XX este partea afiliată XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO Kg Germania, către care se vând în general produsele - manuși încadrate în calitatea I și a II a , iar produsele de calitatea a III a și a IV a sunt vândute în România diverselor persoane fizice sau juridice după caz.

Pentru procesul de producție, societatea XX SRL XX achiziționează materiile prime și materialele în principal de la entități independente (95%). Există însă și situații în care achizițiile se fac de la XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO Kg Germania, iar costul de achiziție al materiilor prime este cel suportat de partenerul extern persoana afiliată în relație cu furnizori independenți.

Cu ocazia verificărilor efectuate, nu s-au constatat deficiențe cu privire la încadrarea ca și cheltuieli deductibile/nedeductibile a cheltuielilor financiare (dobânzi, diferențe de curs).

În baza analizei efectuate pentru perioada supusă inspecției fiscale, în ceea ce privește prețurile de transfer practicate între societatea XX SRL XX și entitatea afiliată XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO Kg Germania, s-a constatat că în perioada 2016-2018, societatea a înregistrat o rată a rentabilității costurilor totale (RRCT) sub cuartila inferioară determinată asupra eșantionului.

Având în vedere cele prezentate anterior, precum și quantumul semnificativ al tranzacțiilor derulate de societatea XX cu entitatea afiliată, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr. YY _AIF_1057/19.02.2020 întocmirea și prezentarea până la data de 20.04.2020 a dosarului prețurilor de transfer privind tranzacțiile

efectuate în perioada 2016-2018 cu entitatea afiliată, XXX Handschuhe & Accesories GmbH & CO Kg Germania.

Dosarul prețurilor de transfer a fost întocmit și prezentat inspecției fiscale, și a fost înregistrat sub nr. YY_AIF 2543 /29.04.2020. Inspectia fiscala a fost reluată în baza comunicării nr.36/30.04.2020 începând cu data de 30.04.2020, constatându-se indeplinite condițiile legale pentru reluarea acesteia.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer, organele fiscale au reținut că, pentru anii 2016, 2017 și 2018, XX a înregistrat din activitatea de producție a mănușilor de piele efectuată în beneficiul societății afiliate XXX Germania, anumite rate ale rentabilității sub intervalul valorii de piață (considerat a fi cuprins între cuartila inferioară și cuartila superioară).

Astfel:

- pentru anul 2016, organele fiscale au determinat că petenta a obținut o rată a rentabilității de -YY%,situată sub cuartila inferioară de YY% a intervalului valorii de piață;

- pentru anul 2017, organele fiscale au determinat că petenta a obținut o rată a rentabilității de -YY%,situată sub cuartila inferioară de YY% a intervalului valorii de piață;

- pentru anul 2018, organele fiscale au determinat că petenta a obținut o rată a rentabilității de -YY%,situată sub cuartila inferioară de YY% a intervalului valorii de piață.

În concluzie pe toată perioada analizată profitabilitatea societății se află sub cuartila inferioară a valorii de piață.

În baza prevederilor art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si art.19 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea veniturilor de exploatare pe care societatea ar fi trebuit sa le realizeze in perioada 2016-2018, dupa cum urmează:

Cu privire la anul 2016 declarat in cuprinsul declarației privind impozitul pe profit 101 an 2017 nr. INTERNT- 0000000-2017/10.07.2017 care cuprinde perioada 01.01.2016-30.04.2017.

Ajustari de venituri pe baza Dosarului Preturilor de Transfer

Avand in vedere constatarile si concluziile de la capitolul IV privind Dosarul Preturilor de Transfer, in baza prevederilor art. 11 alin. (4), art. 19 alin. (6) si art. 19 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a prevederilor din Ghidul OECD privind preturile de transfer, a prevederilor OPANAF 442/2016 privind continutul dosarului preturilor de transfer, veniturile aferente anului 2016 se ajusteaza cu suma de 884.034 lei.

Perioada fiscala 01.01.2016-30.04.2017 este considerata un an fiscal și s-a întocmit si depus declaratia privind impozitul pe profit 101 an 2017, inregistrata sub nr. INTERNT-0000000-2017/10.07.2017.

Organele fiscale au menționat că perioada 01.01.2016-31.07.2016 a facut obiectului unei inspectii fiscale anterioare, motiv pentru care s-a procedat la excluderea rezultatului fiscal inregistrat in cuprinsul registrului de evidenta fiscala la data de 31.07.2016 si anume pierdere fiscala în suma de -XX lei.

Avand in vedere faptul ca perioada 01.01.2016-31.07.2016 a fost supusa inspectiei fiscal, echipa de inspectie fiscala a procedat la excluderea perioadei respective refăcând calculele conform registrului de evidență fiscală :

Profit impozabil/Pierdere fiscală-lei-

- perioada 01.08.2016-31.10.2016 -XX
- perioada 01.11.2016-31.01.2017 -XX
- perioada 01.02.2017-30.04.2017 +XX
- rezultat cumulativ la 31.07.2016 -XX
- Total, pierdere fiscală -XX

Recalculare impozit pe profit aferent anului 2016

Baza de calcul a impozitului pe profit aferent anului 2016 (perioada 01.08.2016-30.04.2017) a fost reintregită cu suma de 884034 lei, a fost recalculat impozitul pe profit datorat de S.C. XXS.R.L. pentru anul 2016.

Pierdere fiscală calculată de societate: -XX lei

Baza impozabilă suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale:: XX lei

Profit impozabil stabilit în urma inspecției fiscale: XX lei- XX lei =XXXXXXXlei, careia îi corespunde un impozit pe profit în sumă XX lei(XXXXXXXlei *16%).

Pe cale de consecință pentru anul 2016(perioada 01.08.2016-30.04.2017) organele de inspecție fiscală au procedat la anularea pierderii fiscale în valoare de XX lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma totală de XX lei.

Cu privire la anul 2017 declarat în cuprinsul declarației privind impozitul pe profit 101 an 2018 nr. INTERNET0000000-2018/15.06.2018 care cuprinde perioada 01.05.2017-30.04.2018, organele de inspecție au efectuat ajustări de venituri pe baza Dosarului Preturilor de Transfer în sumă de XXX lei .

Recalculare impozit pe profit aferent anului 2017

Având în vedere faptul că baza de calcul a impozitului pe profit aferent anului 2017 (perioada 01.05.2017-30.04.2018) a fost reîntregită cu suma de XXX lei, a fost recalculat impozitul pe profit datorat de XX SRL pentru anul 2017.

Pierdere fiscală calculată de societate: XX lei

Baza impozabilă suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale:: XXX lei;

Profit impozabil stabilit în urma inspecției fiscale: XXXXX lei;

Impozitul pe profit aferent anului 2017 (01.05.2017-30.04.2018) stabilit de inspecție este în sumă de XXXXX lei(XXXXX lei *16%).

Pe cale de consecință, pentru anul 2017(perioada 01.05.2017-30.04.2018) organele de inspecție fiscală au procedat la anularea pierderii fiscale în valoare de XXXXX lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma totală de XXXXX lei.

Cu privire la anul 2018 declarat în cuprinsul declarației privind impozitul pe profit 101 an 2019 nr. INTERNET 1XXXX2019/26.06.2019 care cuprinde perioada 01.05.2018-30.04.2019 organele de inspecție au efectuat ajustări de venituri pe baza Dosarului Preturilor de Transfer în sumă de XXXXXlei .

Recalculare impozit pe profit aferent anului 2018

Având în vedere faptul că baza de calcul a impozitului pe profit aferent anului 2018 (perioada 01.05. 2018-30.04.2019) a fost reîntregită cu suma de XXXXX lei, a fost recalculat impozitul pe profit datorat de XX S.R.L. pentru anul 2018.

Pierdere fiscală calculată de societate: -XXXX lei

Baza impozabilă suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale: XXXXXlei;

Profit impozabil stabilit în urma inspecției fiscale: XXXXX lei;

Impozitul pe profit stabilit de inspecție aferent anului 2018 (perioada 01.05.2018-30.04.2019) este în sumă de XXXXXlei(XXXXX*16%)

Pe cale de consecință pentru anul 2018 (perioada 01.05.2018-30.04.2019) organele de inspecție fiscală au procedat la anularea pierderii fiscale în valoare de XXXXX lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de XXXXXlei .

Cu privire la perioada 01.05.2019-31.10.2019, societatea a calculat si a declarat :

Total pierdere fiscala calculata de societate: XX lei

Pierdere fiscala de recuperat din anii anteriori :XX lei

Pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori : XXlei

În urma constatarilor echipei de inspectie fiscală, situatia impozitului pe profit aferent perioadei 01.05.2019- 31.10.2019 este urmatoarea:

Total pierdere fiscala calculata de societate: XXlei

Pierdere fiscala de recuperat din anii anteriori : 0 lei

Pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori :XX lei

Concluzionand aspectele prezentate mai sus, aferent perioadei 01.08.2016-31.10.2019 prezentul control a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de XXXXX lei (XXX lei+XXXXX lei+ XXXXXlei) aferent unei baze impozabile în suma de XXXXXXX lei (XXXXXXX lei+ XXXXX lei+ XXXXX lei) si diminuarea pierderii fiscale cu suma totala de XXXXXXX lei(XXXXXXX lei+XXXXX lei+XXXXX lei).

Total Profit impozabil stabilit de inspectie aferent perioadei 01.08.2016-31.10.2019: XXXXXXX lei.

Total Impozit pe profit stabilit de inspectie aferent perioadei 01.08.2016-31.10.2019: XXXXXXXlei

Total pierdere fiscala diminuada : XXXXXXX lei

Pierdere fiscala ramasa de recuperat la 31.10.2019 :XXXXXXX lei

În ce privește Dosarului preturilor de transfer prezentat de societate pentru perioada fiscală verificată, în urma analizei și în fundamentarea concluziilor asupra conținutului acestuia, organele de inspecție fiscala au constatat că societatea a întocmit dosarul prețurilor de transfer în conformitate cu prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, ale OPANAF 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimarea preturilor de transfer și cu Liniile directe privind preturile de transfer emise de OECD, fără a fi constatate deficiențe .

Cu privire la modul de alegere a metodelor de stabilire a valorii de piață pentru tranzacțiile derulate de societatea verificată cu entitățile afiliate, s-a constatat ca acestea sunt cele prevazute de art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003, art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, respectiv Liniile directe privind preturile de transfer emise de OECD, nefiind constatate deficiente cu privire la acest aspect.

Cu privire la modul de alegere a criteriilor de selectie avute în vedere la stabilirea intervalului cuartilar, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt comparabile cu indicatorii economico- financiari ai societatii verificate , fara a fi constatate deficiențe.

Cu privire la preturile tranzactiilor derulate între XX SRL cu XXX Handschuhe&Accesories GmbH & CO Kg Germania, urmare a analizei dosarului preturilor de transfer și a anexelor acestuia în cuprinsul cărora este prezentata modalitatea de analiza si determinare a intervalului cuartilar, organele de inspectie fiscala constata ca acestea sunt de natura să modifice rezultatul fiscal al XX SRL pentru perioada 2016-2018.

Ca deficiență cu privire la valoarea de piață a tranzacțiilor derulate de XX SRL cu XXX Handschuhe&Accesories GmbH & CO Kg Germania , în speță producția și vânzarea de manșuri din piele de către XX SRL -către XXX Handschuhe&Accesories RH, or-

ganele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul perioadei 2016-2018, indicatorul de rentabilitate: “*Rata rentabilitatii costurilor totale*” (RRCT) calculată având în vedere rezultatele financiare ale XX SRL, se află sub intervalul cuartilar stabilit pentru entitățile independente în aceeași perioadă.

În cuprinsul Dosarului preturilor de transfer și în anexele acestuia se prezintă Rata de rentabilitate a costurilor totale a XX SRL din activitatea de producție și vânzare de mănuși din piele către XXX Handschuhe & Accesories (RH), aferentă perioadei verificate, precum și precizarea că societatea a efectuat pentru toată perioada ajustări proprii a ratei de rentabilitate a costurilor totale, respectiv ajustări la nivelul cheltuielilor de exploatare utilizate în calculul indicatorului de rentabilitate folosit pentru comparație.

Consecința acestor ajustări aferente perioadei verificate face ca în accepțiunea societății verificate să considere că astfel activitatea de producție și vânzare de mănuși din piele a XX SRL (RM) către XXX Handschuhe & Accesories (RH), s-a situat în intervalul cuartilar pentru toată perioada verificată, iar tranzacțiile au fost realizate în conformitate cu principiul valorii de piață.

Societatea a considerat că se impune a realiza o ajustare la nivelul cheltuielilor de exploatare utilizate în calculul indicatorului de rentabilitate folosit pentru comparație pentru fiecare an în parte.

Motivele enumerate de societatea verificată în susținerea realizării ajustării la nivelul cheltuielilor de exploatare utilizate în calculul indicatorului de rentabilitate folosit pentru comparație au fost:

- riscurile asociate activității Rocekl Manufaktur;
- riscurile asociate beneficiarului produselor fabricate de societatea verificată și anume XXXXXXXX GMBH;
- caracteristicile produselor oferite- încadrate în segmentul de lux, cu cerere influențată de condițiile meteo;
- lipsa de personal calificat;
- cheltuieli directe ridicate pentru a putea menține personalul;
- prețul materiei prime majorat pe fondul ofertei afectate de verile prea caldure;
- costuri mai ridicate de stocaj determinate de specificul modului în care pot fi procurate materii prime.

Tip tranzacție - Producția și vânzarea de mănuși, lei, de către RM către RHA

2016 - XX lei,

2017 - XX lei,

2018 - XX lei,

2019 - XX lei.

Calcul ajustări cheltuieli de exploatare- Lei-

Date financiare:

2016

2017

2018

2019

Cheltuieli directe personal plătit , dar neocupat:

XX,

XX,

XX.

-

Capacitate de producție efectivă:

-nr.buc-

XX,

XX,

XX,

XX.

Capacitate de producție totală:

- nr.buc-

XX,

XX,

XX,

XX.

Capacitate de productie neutilizată (%):

XX%,

XX%,

XX%,

XX%.

Cheltuieli indirecte de exploatare aferente capacității neutilizate:

XX,

XX,

XX,

XX.

Cheltuieli indirecte de exploatare aferente capacității neutilizate:

XX,

XX,

XX,

XX.

Total cheltuieli de exploatare pentru ajustare:

XX,

XX,

XX,

XX.

Determinarea rezultatului din exploatare ajustat - Lei -:

2016

2017

2018

2019

Venituri din exploatare:

XXXX,

XXXX,

XXXX ,

XXXX.

Cheltuieli de exploatare:

XXXX,

XXXX,

XXXX ,

XXXX.

Rezultat din exploatare:

-XXX,

-XXX,
-XXX,
-XXX.

Cheltuieli de exploatare ajustate:

XXXX,
XXXX,
XXXX,
XXXX.

Rezultat din exploatare ajustat:

XXXX,
XXXX,
XXXX ,
XXXX

Calculul indicatorului RRCT la XX SRL - Lei -
Indicatori/An

2016

2017

2018

2019

Rezultat din exploatare ajustat(A)

-XXX
-XXX
-XXX
-XXX.

Rezultat din exploatare ajustat(A*)

XXXX,
XXXX,
XXXX ,
XXXX

Cheltuieli din exploatare (B)

XXXX,
XXXX,
XXXX ,
XXXX.

Cheltuieli din exploatare ajustate (B*)

XXXX,
XXXX,
XXXX ,
XXXX

RRCT C A/B

XX%,
XX%,
XX%,
XX%.

Ajustare DA sau NU

NU,
NU,
NU,
NU.

Calculul indicatorului RRCT la XX SRL - Euro-Indicatori/An:

2016

2017

2018

2019

Rezultat din exploatare ajustat(A)

XXXX,

XXXX,

XXXX ,

XXXX.

Cheltuieli din exploatare ajustate(B)

XXXX,

XXXX,

XXXX ,

XXXX.

RRCT C A/B

XX%,

XX%,

XX%,

XX%..

Ajustare DA sau NU

NU

NU

NU

NU

În timpul inspectiei fiscale, au fost analizate ajustările efectuate de societate și în urma analizării profilului funcțional al societății s-a constatat că XX SRL este producător pe baza de comandă (fapt menționat inclusiv în DPT la pag.43):

“Funcția de planificare a producției :

Planificarea producției este realizată de RM pe baza comenzilor transmise de către RHA” și vinde produse către afiliat în proporție de 99%.

Producătorul pe bază de comandă este un producător cu funcții și riscuri limitate, principalele funcții asumate fiind cea de aprovizionare cu materii prime și material, de asigurare a calității materiei prime, de depozitare, de producție, de asigurare a calității produsului finit, de ambalare, tehnică, suport (contabilitate, administrativ, financiar, RU, juridic), iar principalele riscuri asumate sunt riscul de personal, de stoc materii prime, schimb valutar.

Diminuarea constantă a volumului de absorbție al pieței este un risc asumat de XXXXXXXX GMBH Germania și nu de societatea verificată.

Deși societatea XX SRL are costuri fixe, ea nu are capacitatea de a gestiona riscul aferent recuperării acestor costuri prin stabilirea unităților de producție la care se împart aceste costuri fixe, deoarece cea care stabilește volumele de producție este societatea XXXXXXXX GMBH Germania

Din analiza tranzacției și a celor specificate de societate în cuprinsul DPT reiese că societatea XX SRL își asumă riscul de personal, stoc materii prime, riscurile semnificative asociate generării unui profit din activitatea de producție sunt preluate de societatea XXXXXXXX GMBH Germania și nu de societatea verificată.

La pagina 45 din cuprinsul DPT societatea menționează că Riscul de piață și-l asumă în exclusivitate societatea Rocekl Handschuhe & Accessories GmbH Germania (RHA) și detaliază astfel “Riscul de piață se materializează atunci când o societate se confruntă cu condiții de vânzare nefavorabile, fie datorate unei concurențe ridicate pe piață, fie unei cereri scăzute, fie incapacității de a accesa piețe noi de desfacere sau de a poziționa produse sau servicii către clienții țintă.

În cadrul tranzacției analizate RHA suportă integral riscul de piață, deoarece își asumă integral responsabilitatea de a dezvolta și menține relațiile comerciale cu clienții finali. În condițiile în care cel mai important factor care influențează vânzarilor este dat de un factor imprevizibil cum sunt condițiile meteo, împreună cu poziționarea produselor pe segmentul de lux, cu existența a numeroase produse substituibile, acest risc asumat de RHA este semnificativ ..”

Costurile descrise anterior sunt rezultatul unor decizii de management, strategia de management și de planificare/dezvoltare a afacerii fiind funcții ale XXXXXXX GmbH Germania, iar la pagina 42 din dosarul prețurilor de transfer sunt prezentate în detaliu :

“Funcția de management strategic este asumată de către XXX Handschuhe&Accesories GmbH & CO Kg Germania. Strategia de afaceri și bugetul XX SRL XX sunt conturate intern și sunt aprobate de reprezentanții XXX Handschuhe&Accesories GmbH & CO Kg Germania. Societatea urmărește acoperirea costurilor (salarii, materii prime etc) și obținerea unei marje de profit. XX SRL XX, raportează informațiile legate de situația producției, termenele de livrare, cantitățile ce urmează a fi livrate, situația comenzilor de materiale, situația stocurilor, necesarul de disponibilitati banesti etc.

- Funcția de stabilire a strategiei de vânzări este asumată de către XXX Handschuhe&Accesories GmbH & CO Kg Germania, societatea mamă având relația cu clienții finali, XX SRL XX acționând în cadrul tranzacției analizate strict ca un producător.”

Societatea verificată a declarat în cuprinsul dosarului prețului de transfer la paragraful “Metodologia de calcul a prețurilor de transfer”:

“Prețurile de vânzare la care au fost livrate produsele au fost stabilite pe baza costurilor de producție, cu materialele și cu personalul, la care se adaugă și o marja de profit la nivelul pieței”.

Din analiza datelor extrase din Dosarul prețurilor de transfer și expuse mai sus, organele de inspecție susțin că datorită faptului că nu s-a întocmit o politică formală de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile desfășurate între societățile din cadrul Grupului XXX, mențiune făcută la punctul 2.10 pagina 24 din cuprinsul dosarului prezentat, societatea mamă deși susține că respectă principiul valorii de piață, iar principiul general este acela :

“prețul de vânzare a bunurilor și serviciilor să acopere costurile de fabricație (directe+indirecte) și să se obțină o marja de profit...”, acest principiu a fost încălcat.

Gradul de utilizare al capacității de producție generează costuri care sunt rezultatul unor decizii de management, strategia de management și planificare / dezvoltare a afacerii fiind funcții ale societății XXX Handschuhe&Accesories GmbH & CO Kg Germania.

Din analiza datelor financiare ale societăților din eșantion prezentate în anexele C1, C2, C3 și C4 la dosarul prețurilor de transfer s-a constatat că pentru soci-

etatile din esantion nu s-au efectuat ajustari similare pentru asigurarea comparabilității.

Liniile directoare OECD privind prețurile de transfer subliniază că singurele ajustări care pot fi făcute sunt cele care întăresc comparabilitatea și sunt facute cu acuratețe.

Indicatorii trebuie măsurați consecvent între societățile afiliate și societățile independente, întrucât nu pot fi efectuate ajustări la nivelul companiilor independente comparabile identificate.

Eliminarea unor cheltuieli din calculul indicatorului de profitabilitate ar distorsiona comparabilitatea cu rezultatele obținute de producătorii independenți de pe piață, comparându-se indicatori calculați diferit.

În concluzie, urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție au considerat că ajustările de cheltuieli constând în eliminarea unor cheltuieli de exploatare și anume *“cheltuieli indirecte de exploatare aferente capacității de producție neutilizate”* pentru activitatea de producție și vânzare de manusi din piele de către XX SRL - RM către XXX Handschuhe & Accesories RH, au fost facute fără respectarea prevederilor legale în vigoare, distorsionând comparabilitatea și creând o aparenta respectare a principiului valorii de piață.

Ca urmare, aceste ajustări nu au fost luate în considerare de echipa de inspecție fiscală la stabilirea indicatorului de profitabilitate.

Având în vedere faptul că societatea a solicitat modificarea anului fiscal, care nu coincide cu cel calendaristic, iar indicatorii din cuprinsul dosarului prețurilor de transfer au fost calculați în baza datelor financiare anuale care coincid cu anul calendaristic, iar în perioada 2016-2018 diferențele nu sunt semnificative de la un an la altul, organele de inspecție fiscală au calculat media aritmetică simplă a medianelor indicatorului de profitabilitate aferente anilor 2016-2019 și anume:

2016 mediana YY%,

2017 mediana YY%,

2018 mediana YY%,

2019 mediana YY%.

rezultând mediana ratei rentabilității costurilor totale din exploatare în sumă de YY% calculată astfel: $(YY+YY+YY+YY) / 4$.

În concluzie, cu privire la valoarea de piață a tranzacțiilor derulate de XX SRL cu XXX Handschuhe & Accesories GmbH & Co KG Germania, în speta Producția și vânzarea de manusi din piele de către XX SRL - RM către XXX Handschuhe & Accesories, RH, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul perioadei 2016-2018, indicatorul de profitabilitate: *“Rata rentabilității costurilor totale”* (RRCT) calculată având în vedere rezultatele financiare ale XX SRL, se afla sub intervalul cuartilar stabilit pentru entitățile independente în aceeași perioadă după cum urmează:

În anul 2016, societatea a înregistrat venituri din exploatare în sumă de XXX lei, respectiv cheltuieli de exploatare în suma de XXX lei, astfel, nivelul indicatorului RRCT calculat după formula: $RRCT = \text{Rezultat din exploatare (Venituri din exploatare - Cheltuieli din exploatare)} / \text{Cheltuieli din exploatare} \times 100$ aferent anului 2016 este:

-yy% : $(XXX-XXX)/XXX \times 100$.

Conform celor prezentate în Dosarul prețurilor de transfer, pentru anul 2016 cuartila inferioară a fost stabilită la YY%, cuartila superioară la YY%, iar mediana la YY%.

Astfel în conformitate cu art. 8 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste tranzacții aferente anului 2016, derulate între per-

soane afiliate au fost efectuate cu încălcarea principiului valorii de piață, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.9 din OPANAF 442/2016 organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediană a intervalului de comparare, pentru a reflecta prețul de piață al produselor livrate.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior, pentru anul 2016 și având în vedere mediana indicatorului de profitabilitate obținută de societățile comparabile de $YYY\%$, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor din exploatare pe care societatea ar fi trebuit să le înregistreze pentru obținerea unui indicator de profitabilitate (RRCT) de $YYY\%$, constatând faptul ca societatea XX SRL ar fi trebuit să înregistreze venituri din exploatare în sumă de XXX lei (Venituri din exploatare ajustate = Cheltuieli din exploatare $\times (1 + YY1\%) = XX \times YY$), rezultând astfel un venit impozabil suplimentar aferent anului 2016 în sumă de YY lei (XX lei- XXX lei).

În anul 2017, societatea a înregistrat venituri din exploatare în sumă de XX lei, respectiv cheltuieli de exploatare în sumă de XX lei, astfel nivelul indicatorului RRCT calculat după formula: $RRCT = \text{Rezultat din exploatare (Venituri din exploatare - Cheltuieli din exploatare)} / \text{Cheltuieli din exploatare} \times 100$ aferent anului 2017 este:

$$- YY\% : (XX-XX)/XX \times 100.$$

Conform celor prezentate în Dosarul prețurilor de transfer, pentru anul 2017 cuartila inferioară a fost stabilită la $YY\%$, cuartila superioară la $YY\%$, iar mediana la $YY\%$, astfel în conformitate cu art. 8 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste tranzacții afarente anului 2017, derulate între persoane afiliate au fost efectuate cu încălcarea principiului valorii de piață, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.9 din OPANAF 442/2016 organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediană a intervalului de comparare, pentru a reflecta prețul de piață al produselor livrate.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior, pentru anul 2017 și având în vedere mediana indicatorului de profitabilitate obținută de societățile comparabile de $YY\%$, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor din exploatare pe care societatea ar fi trebuit să le înregistreze pentru obținerea unui indicator de profitabilitate (RRCT) de $YY\%$, constatând faptul ca XX SRL ar fi trebuit să înregistreze venituri din exploatare în sumă de XX lei (Venituri din exploatare ajustate=Cheltuieli din exploatare $\times (1 + YY\%) = XX \times YY$), rezultând astfel un venit impozabil suplimentar aferent anului 2017 în sumă de XXX lei.

În anul 2018, societatea a înregistrat venituri din exploatare în sumă de XX lei, respectiv cheltuieli de exploatare în suma de XXX lei, astfel nivelul indicatorului RRCT calculat după formula: $RRCT = \text{Rezultat din exploatare (Venituri din exploatare - Cheltuieli din exploatare)} / \text{Cheltuieli din exploatare} \times 100$ aferent anului 2018 este :

$$- YY\% : (XXX-XXX)/ XXX \times 100.$$

Conform celor prezentate în Dosarul prețurilor de transfer, pentru anul 2018 cuartila inferioară a fost stabilită la $YY\%$, cuartila superioară la $YY\%$, iar mediana la $YY\%$, astfel în conformitate cu art. 8 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste tranzacții afarente anului 2018, derulate între persoane afiliate au fost efectuate cu încălcarea principiului valorii de piață, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art. 9 din OPANAF 442/2016 organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer la valoarea configurată

de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediană a intervalului de comparare, pentru a reflecta prețul de piață al produselor livrate.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior, pentru anul 2018 și având în vedere mediana indicatorului de profitabilitate obținută de societățile comparabile de YY% , organele de inspectie fiscală au procedat la reclacularea veniturilor din exploatare pe care societatea ar fi trebuit sa le înregistreze pentru obținerea unui indicator de profitabilitate (RRCT) de YYY % , constatând faptul ca XX SRL XX ar fi trebuit să înregistreze venituri din exploatare în suma de XXX lei (Venituri din exploatare ajustate=Cheltuieli din exploatare*(1+YYY%) = XXX * YY) , rezultând astfel un venit impozabil suplimentar aferent anului 2018 în sumă de XXXXXlei (XXX lei - XXXlei).

Astfel, prin Decizia de impunere nr. F-YY 518/30.07.2021 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-YY nr. 324//30.07.2021, organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX au stabilit, în temeiul prevederilor art. 7 alin.(1), art.8, art. 9 alin.(1) și (2) din OPANAF 442/22.01.2016, art.11 alin (4) și art. 19 alin.(6) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare impozit pe profit suplimentar în sumă de XXXXX lei.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

În ceea ce privește suma de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX, prin Serviciul Soluționare Contestații, este învestită să se pronunțe dacă XX S.R.L. datorează obligația fiscală menționată mai sus, în condițiile în care, cu ocazia refacerii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscală nu au respectat considerentele Deciziei de soluționare nr. XXX/18.02.2021, care au condus la desființarea actului administrativ-fiscal emis anterior.

În fapt, organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX au efectuat o inspectie fiscală la XX S.R.L., finalizată prin emiterea Raportului de inspectie fiscală nr. F-YY 249/29.07.2020 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-YY 305/29.07.2020, în baza cărora s-a stabilit suplimentar în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit, ca urmare a ajustării veniturilor rezultate din operațiunile efectuate de societate cu entitățile afiliate.

Împotriva actelor administrativ-fiscale menționate mai sus, XX S.R.L. a formulat contestație.

Prin Decizia nr. XXX/18.02.2021, Serviciul Soluționare Contestații a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. F-YY 305/29.07.2020 emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, în ceea ce privește suma de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspectiei fiscale, care trebuie să respecte strict

perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

Soluția de desființare a fost dispusă ca urmare a faptului că organele de inspecție nu au ținut cont în analiza prețurilor de transfer de circumstanțele specifice obiectului de activitate al societății XXX Manufaktur SRL, circumstanțe luate în considerare de Tribunalul XX și ulterior de Curtea de Apel XX în dosarul nr.YY/30-2018.

În cuprinsul Sentinței civile nr. YY/PI/30.01.2018, pag.19, sentință rămasă definitivă, prin care „se dispune anularea deciziei nr. 3427/25.09.2017 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale de plată nr. XXX/27.02.2017, cu consecința exonerării reclamantei de la plata creanțelor fiscale în cuantum de XXXlei reprezentând impozit pe profit” pentru perioada 2011-2014, tribunalul constată că, din analiza Dosarului prețurilor de transfer, rezultă că acesta include următoarele circumstanțe specifice obiectului de activitate al societății XXX Manufaktur XX precum și industriei în care operează aceasta:

- caracteristicile bunurilor transferate, respectiv manuşii de lux din piele, activitatea de producție fiind dependentă major de condițiile meteorologice;
- circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile operează, respectiv **dependența profitabilității din activitatea de producție de manuşii de lux din piele de vreme și de existența personalului angajat specializat**;
- analiza funcțională, respectiv **riscul de personal și riscul de stoc de materii prime, precum și deținerea de active de producție specifice**, indiferent de gradul de utilizare/ocupare al acestora;
- strategia de afaceri aplicată, respectiv **menținerea personalului specializat**, chiar dacă comenzile primite au fost sub capacitatea de producție totală.

Urmare Deciziei nr. XXX/18.02.2021 emisa de Serviciul Soluționare Contestații, Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, a procedat la refacerea inspecției fiscale, fiind emisă Decizia de impunere nr. F-YY 518/30.07.2021 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-YY 324/30.07.2021, prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit.

Împotriva deciziei de impunere mai susmenționate, XX SRL a formulat contestație, susținând că organele de inspecție fiscală au copiat constatările din raportul de inspecție fiscală anterior, neținând cont de considerentele reținute în decizia de soluționare emisă de către Serviciul Soluționare Contestații.

În drept, art.279 alin. 3 și alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„279 Soluții asupra contestației

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

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma

demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. **În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.** Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu prevederile art. 129 alin.(1) și (2) din același act normativ menționat mai sus, care precizează că:

„ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) în situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.”

Totodată, art.49 alin.(1) lit.e) din actul normativ menționat mai sus, prevede:

„ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

[...]e) organul fiscal nu respectă considerentele deciziei de soluționare a contestației în cazul emiterii noului act administrativ-fiscal potrivit art. 279 alin. (3).”

Astfel, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației, prin decizia emisă, poate desființa total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, situație în care organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației, care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

Totodată, se reține că, în situația în care organele fiscale nu respectă considerentele deciziei de soluționare a contestației în cazul emiterii noului act administrativ-fiscal, acesta este considerat nul.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că, XX S.R.L. a fost supusă unei inspecții fiscale de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, finalizată prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. F-YY 305/29.07.2020 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-YY 249/29.07.2020, în baza cărora s-a stabilit suplimentar în sarcina societății obligații

fiscale în sumă totală de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit, ca urmare a ajustării veniturilor rezultate din operațiunile efectuate de societate cu entitățile afiliate.

Împotriva deciziei de impunere mai susmenționate, XX SRL a formulat contestație, susținând că organele de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor rezultate din operațiunile efectuate de petentă cu societățile afiliate, dar nu au ținut seama de Sentința civilă nr. YY/P1/30.01.2018, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. YY.05.2019, în dosarul nr. YY/20/2019 referitor la puterea de lucru judecat al hotărârii definitive dispuse în Litigiul anterior .

Contestația formulată de XX S.R.L. a fost soluționată de Serviciul Soluționare Contestații prin Decizia nr. XXX/18.02.2021, în cadrul căruia s-a dispus **desființarea Deciziei de impunere nr. F-YY 305/29.07.2020 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, în ceea ce privește suma de XXXXX lei reprezentând impozit pe profit, în baza următoarelor considerente:**

Organele de inspecție nu au ținut cont în analiza prețurilor de transfer de circumstanțele specifice obiectului de activitate al societății XXX Manufaktur SRL, circumstanțe luate în considerare de Tribunalul XX și, ulterior, de Curtea de Apel XX în dosarul nr.YY/30-2018.

În cuprinsul Sentinței civile nr. YY/PI/30.01.2018, pag.19, sentință rămasă definitivă, prin care „se dispune anularea deciziei nr. 3427/25.09.2017 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale de plată nr. XXX/27.02.2017, cu consecința exonerării reclamantei de la plata creanțelor fiscale în cuantum de XXXlei reprezentând impozit pe profit” pentru perioada 2011-2014, tribunalul constată că, din analiza Dosarului prețurilor de transfer, rezultă că acesta include următoarele circumstanțe specifice obiectului de activitate al societății XXX Manufaktur XX precum și industriei în care operează aceasta:

- caracteristicile bunurilor transferate, respectiv manusi de lux din piele, activitatea de producție fiind dependentă major de condițiile meteorogice;
- circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile operează, respectiv dependența profitabilității din activitatea de producție de manusi de lux din piele de vreme și de existența personalului angajat specializat;
- analiza funcțională, respectiv riscul de personal și riscul de stoc de materii prime, precum și deținerea de active de producție specifice, indiferent de gradul de utilizare/ocupare al acestora;
- strategia de afaceri aplicată, respectiv menținerea personalului specializat, chiar dacă comenzile primite au fost sub capacitatea de producție totală.

Mai mult, trebuia să ia în considerare că practica judiciară și doctrina au fost constante în a aprecia că puterea de lucru judecat nu este limitată la dispozitivul hotărârii, ci ea se întinde și asupra considerentelor hotărârii, care constituie susținerea necesară a dispozitivului, făcând corp comun cu acesta.

Totodată, potrivit jurisprudenței constante a CEDO, incertitudinea jurisprudențială este de natură a reduce încrederea justițiabililor în justiție si contravine principiului securității raporturilor juridice ca element esențial al preeminentei dreptului, astfel încât organul de soluționare al contestației va ține cont de soluțiile irevocabile pronunțate de instanțele judecătorești în speța.

Așadar, având în vedere cele ce preced, se reține ca din moment ce aceeași problema dedusă judecării într-un litigiu dintre aceleași părți a fost soluționată irevocabil pe cale incidentală sau pe fond într-un anumit sens, rezultă că acest aspect reținut de instanțe, care a stat la baza soluțiilor din dispozitivul hotărârilor, a dobândit putere de lucru judecat și, în mod corect, trebuie avut în vedere de organul de soluționare a contestației.

Prin urmare, față de considerentele reținute potrivit hotărârilor definitive pronunțate în Litigiul anterior, **inspecția fiscală era obligată** a avea în vedere, cu ocazia analizării DPT în ceea ce o privește pe XXX, circumstanțele specifice obiectului de activitate și circumstanțele specifice industriei în care petenta operează, respectiv:

- caracteristicile bunurilor transferate, respectiv mănuși de lux din piele, activitatea de producție fiind dependentă major de condițiile meteorologice,

- circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile operează, respectiv dependentă de profitabilității din activitatea de producție de mănuși de lux din piele de vreme și de existența personalului angajat specializat,

- analiza funcțională, respectiv riscul de personal și riscul de stoc de materii prime, precum și deținerea de active de producție specifice, indiferent de gradul de utilizare al acestora și

- strategia de afaceri aplicată, respectiv menținerea personalului specializat, chiar dacă comenzile primite au fost sub capacitatea de producție totală .

Urmare Deciziei nr. XXX/18.02.2021 emisă de Serviciul Soluționare Contestații, Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, a procedat la refacerea inspecției fiscale, fiind emisă Decizia de impunere nr. F-YY 518/30.07.2021 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-YY 324/30.07.2021, prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit.

Din analiza Deciziei de impunere nr. F-YY 518/30.07.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-YY 324/30.07.2021, organul de soluționare a contestației reține că, cu ocazia refacerii inspecției fiscale, **echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de considerentele reținute în Decizia nr. XXX/18.02.2021, care au condus la desființarea actelor administrativ-fiscale anterioare, astfel cum acestea au fost reținute în decizia menționată mai sus, ci s-au rezumat la prezentarea unor constatări identice cu cele înscrise în actele administrativ-fiscale anterioare, fără să efectueze analiza dispusă de organul de soluționare a contestației și fără să țină cont de decizia de soluționare.**

Or, în atare situație, organul de soluționare a contestației reține că în speță echipa de inspecție fiscală, la refacerea inspecției fiscale, nu a respectat voința legiuitorului, așa cum a fost aceasta stipulată la art. 129 și art 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 49 alin. (1) lit. e) din actul normativ mai sus invocat, Decizia de impunere nr. F-YY 518/30.07.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-YY324/30.07.2021 este nulă.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art. 49 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va anula** Decizia de impunere nr. F-YY 518/30.07.2021 emisă de către organele

de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, în ceea ce privește suma de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit.

*

*

*

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE:

Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. F-YY 518/30.07.2021 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, în ceea ce privește suma de XXXXX lei, reprezentând impozit pe profit.

- prezenta decizie se comunică :
 - societății XXX MANUFAKTUR S.R.L. ;
 - AJFP XX - Inspecție fiscală

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul XX în termen de 6 luni de la data comunicării.

**XXX
APROBAT,
DIRECTOR GENERAL**

<https://www.anaf.ro/asistpublic/>
www.anaf.ro/anaf/internet/XX