



MINISTERUL FINANTELOR



Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a



Agencia Națională de Administrare Fiscală



Agencia Națională de Administrare Fiscală



Agencia Națională de Administrare Fiscală



Agencia Națională de Administrare Fiscală



Agencia Națională de Administrare Fiscală



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741

Tel: +021 319 97 54

Fax: +021 336.85.48

e-mail: Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr.000/06.2020
privind soluționarea contestației depusă de
X,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.000/2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrarea a Marilor Contribuabili, prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**, cu privire la contestația formulată de **X**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.**J00/0000/0000**, CIF RO **00000000**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.**000/2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019**.

Contestatia a fost formulata de către Director financiar **Y** în calitate de reprezentant al societății conform Hotărârii AGA din data de **00.00.2019**, prin care s-a aprobat împuternicirea cu puteri depline de reprezentare a societății în fata autoritatilor romane.

X contesta Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.**000/2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale principale în suma de **000 lei, reprezentând:**

- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** TVA.

Totodată, societatea solicita **restituirea** sumelor achitate în cuantum de **000 lei**, **stînse prin compensare** potrivit Deciziilor de compensare anexate.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **00.00.2019** potrivit mențiunii olografe a reprezentantului societății de pe adresa nr.**000/2019**, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **00.00.2019** conform stampilei serviciului Registratura din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, anexată în original la dosarul cauzei.

De asemenea, societatea **înțelege să conteste și obligațiile fiscale accesorii** calculate pentru debitele principale stabilite prin Decizia de impunere nr.**000/2019**.

Totodată, prin contestație, **X** solicită **susținerea orală** a contestației care a fost programată la data de **00.00.2020**.

Prin adresa nr.**000/2020**, transmisă și pe e-mail, societatea a solicitat reprogramarea acestei proceduri pentru data de **00.00.2020**.

Conform corespondentei purtata pe e-mail și adresei nr.**000/2020** s-a comunicat societății ca procedura orală va avea loc la data de **00.00.2020**, ora **00**, cu mențiunea ca, datorită evoluției răspândirii infecției cu COVID-19 pe teritoriul României, precum și a măsurilor dispuse de autoritățile române în vederea prevenirii răspândirii acesteia societatea are posibilitatea să renunțe, să depună orice documente sau clarificări suplimentare pe care le considera necesare soluționării cauzei sau, în situația în care agreează reprogramarea, la întâlnire să fie desemnați maxim 2 reprezentanți și durata să fie cât mai restrânsă. Totodată, prin aceasta adresă s-a solicitat societății transmiterea unui răspuns în termen de 2 zile de la primire, fiind transmisă și pe e-mail.

Întrucât societatea nu a răspuns în termenul solicitat și având în vedere că la data reprogramării din **00.00.2020** nu s-au prezentat reprezentanții societății s-a încheiat Proces verbal prin care s-a constatat neprezentarea reprezentanților societății, procedura privind susținerea orală a contestației considerându-se a fi îndeplinită, urmând a se proceda la soluționarea contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **X** (denumită în prezenta decizie **X**).

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.000/2019 emisa de organele de inspecție fiscală, respectiv de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:

A. Aspecte procedurale

1. Nelegalitatea deciziei de impunere in ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina societății pentru anul 2012 datorita împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale înainte de începerea inspecției fiscale.

În susținere, societatea invoca prevederile art.98 alin.(1), art.90, art.91 și art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și arată ca organele de inspecție fiscală nu aveau niciun drept să verifice anul 2012 și să influențeze pierderea fiscală, respectiv de a analiza și stabili impozit pe profit suplimentar pentru anul 2012 ca urmare a intervenirii prescripției extinctive, având în vedere că baza impozabilă s-a constituit pe întreg parcursul intervalului evocat, respectiv pe anul 2012, iar inspecția fiscală a fost demarată după împlinirea celor 5 ani de la constituirea acesteia.

Societatea susține că, constituirea bazei de impunere este singurul element fiscal în funcție de care se poate stabili începutul curgerii termenului de prescripție. Astfel, o bază de impunere se constituie în urma intervenirii faptului generator relevant realizării de operațiuni impozabile din punctul de vedere al impozitului sau al taxei corespunzătoare.

În susținere, invoca prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și arată că faptul generator care duce la constituirea bazei de impozitare este reprezentat de totalitatea tranzacțiilor generatoare de venituri în perioada de raportare, care în cazul impozitului pe profit este anul calendaristic. Ca atare, constituirea bazei de impunere are loc în intervalul 1 ianuarie – 31 decembrie al fiecărui an.

Astfel consideră că organele de inspecție fiscală nu erau îndreptățite să stabilească impozit pe profit suplimentar aferent anului 2012, inclusiv să diminueze pierderea fiscală, atât timp cât termenul de prescripție pentru această operațiune a început să curgă de la data de 01.01.2013 (anul următor constituirii bazei de impunere care s-a încheiat în ceea ce privește anul 2012 la 31 decembrie 2012) și s-a împlinit la data de 01.01.2018 (la împlinirea legală a celor cinci ani în care se puteau stabili obligații fiscale suplimentare).

Contestatarul susține că Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost întocmite în data de **00.00.2018**, după aproximativ 4 luni după împlinirea termenului de prescripție.

În susținere, invoca deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție respectiv Decizia nr.951/26.02.2014 și Decizia nr.405/27.01.2012 care clarifică problematica momentului de la care se naște dreptul organului fiscal de a

analiza îndeplinirea de către contribuabil a obligațiilor fiscale și, respectiv, momentul la care acest termen se împlinește, cu consecința stingerii dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare.

În consecință, societatea susține ca decizia de impunere și raportul de inspectie fiscala trebuie anulate pentru diminuarea pierderii fiscale (-000 lei reportată din anii precedenți și suma de -000 lei pierdere înregistrată pentru 2012) cu suma de 000 lei reprezentând profit impozabil (cheltuieli nedeductibile de 000 lei și 000 lei venituri suplimentare) stabilită ca urmare a inspectiei fiscale, pentru diferența de 000 lei fiind stabilit **impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei**.

2. În ceea ce privește termenul de prescripție pentru anul 2013 societatea invoca prevederile art.92 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare și arată ca suspendarea curgerii termenului de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare este condiționată, pe de o parte, de desfasurarea efectiva a activității de inspectie și, pe de alta parte, de respectarea termenului legal înăuntrul caruia trebuie finalizată inspectia.

Pentru aceasta art.126 din Codul de procedura fiscala stabilește o durată maximă de 180 de zile pentru efectuarea inspectiei fiscale la marii contribuabili.

Astfel, societatea susține ca efectul suspensiv asupra prescripției îl poate avea numai o inspectie fiscala desfasurată în mod legal și numai pe durata în care aceasta se desfășoară în mod legal respectiv, inspectia fiscala începută în **00.00.2018** a generat o suspendare a prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale pentru 2013 însă, numai pentru perioada maximă legală de 180 de zile, care s-a împlinit în **00.00.2018**.

Așadar, prescripția și-a reluat cursul începând cu ziua următoare (**00.00.2018**), de unde rezultă ca la data comunicării deciziei de impunere, dreptul organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale pentru perioada 2013 este de asemenea prescris, termenul fiind împlinit încă din **00.00.2019**, respectiv pentru anul 2013 prescripția a curs astfel: de la **00.00.2014** până la **00.00.2018** pentru 4 ani și 99 de zile și apoi de la **00.00.2018** până la **00.00.2019**.

Contestatară arată ca orice încălcare a condițiilor legale care privesc modul de desfășurare a inspectiei fiscale duce în mod automat la pierderea abilității legale de a suspenda termenul de prescripție, deoarece pe de o parte, o activitate nelegală a unei autorități nu poate conduce la un efect juridic legitim, iar pe de alta parte, autoritatea publică nu își poate invoca propria culpă pentru a obține avantaje în dauna contribuabilului, ***in baza principiului „nemo auditur propriam turpitudinem allegans”***.

3. Referitor la nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspectie fiscala datorită nulității inspectiei fiscale generate de depășirea dublului duratei în care echipa de inspectie fiscala avea obligația legală de finalizare a inspectiei fiscale, contestatară invoca

art.126, art.132 alin.(2) și art.130 alin.(4) din Codul de procedura fiscala și sustine urmatoarele:

- in cazul marilor contribuabili durata efectuării inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 180 de zile, **iar in ipoteza depășirii dublului duratei in care trebuie finalizata inspecția fiscala (360 de zile in cazul marilor contribuabili), aceasta inceteaza fara emiterea deciziei de impunere si a raportului de inspecție fiscala.**

In cazul societății, inspecția fiscala s-a desfasurat in perioada **00.00.2018 – 00.00.2019**, de unde rezulta ca aceasta s-a desfasurat pe parcursul a 531 de zile astfel ca dublul duratei legale de efectuare a inspecției fiscale a fost depășit inca din data de **00.00.2019**, moment în care organul fiscal nu mai avea dreptul sa continue inspecția fiscala, fiind totodată decăzut din dreptul de a mai emite decizie de impunere, consecința a împlinirii termenului de 360 de zile reprezentând dublul duratei legale de efectuare a inspecției.

Stabilirea dublului duratei legale de desfășurare a inspecției fiscale se face prin raportare la prevederile alin.(1) al art.126 din Codul de procedura fiscala, **fara a fi relevante perioadele de suspendare a inspecției fiscale** deoarece textul de lege face trimitere strict la perioadele prevăzute la alin.1) și nu la condițiile privind durata efectuării inspecției fiscale.

In considerarea prevederilor art.126 alin.1 din Codul de procedura fiscala, existenta Deciziei de suspendare nr.**000** si a Deciziei de suspendare nr.**000** nu are niciun fel de relevanta, cu atat mai mult cu cat ambele suspendările au fost dispuse ulterior împlinirii termenului maxim de 180 de zile prevăzut de art.126 din Codul de procedura fiscala (**00.00.2018**) ori chiar ulterior împlinirii dublului duratei de 360 de zile.

Mai mult, textul de lege privind efectele împlinirii dublului perioadei descrie o situație de excepție care nu poate fi decât de stricta interpretare. A considera ca acest termen maximal ar putea fi extins in mod suplimentar si cu o eventuala perioada de suspendare ar insemna a adauga la lege, ceea ce nu este permis, cu atat mai mult cu cat aceasta situație de excepție reprezintă in fapt o perioada sanctionatorie care curge împotriva organului fiscal.

Astfel, se poate concluziona ca dublul duratei de efectuare a inspecției fiscale trebuie considerat depășit indiferent de existenta unor perioade de suspendare a inspecției fiscale.

- nu trebuie luate in considerare perioadele in care inspecția fiscala a fost suspendata in mod legal, acest termen a fost oricum implinit deoarece suspendările însăși au fost nelegale, astfel:

Prima suspendare a intervenit abia la data de **00.00.2018** in condițiile in care durata maxima legala a inspecției fiscale de 180 de zile a fost atinsa in **00.00.2018**, respectiv organele de inspectie fiscala au dispus suspendarea activitatii de inspecție fiscala ulterior momentului la care acestea aveau obligația de a o finaliza, motiv pentru care Decizia de suspendare nr.**000** nu respecta dispozițiile legale si trebuie anulata.

În același timp, activitatea de inspecție fiscală a fost suspendată pentru a doua oară prin Decizia de suspendare nr. **000**, la aproximativ o lună de la reluarea acesteia (anterior fiind suspendată pentru o perioadă de trei luni – **00.00.2018 – 00.00.2019**), organele invocând drept temei necesitatea efectuării unei analize a documentației privind preturile de transfer conform dispozițiilor art.127 alin.(1) lit. j) din Codul de procedură fiscală "*alte cazuri temeinic justificate*".

Societatea susține că analiza dosarului preturilor de transfer face parte integrantă din chiar obiectul inspecției fiscale și nu poate reprezenta un motiv de suspendare a inspecției fiscale întrucât nu poate fi conceput ca stabilirea situației de fapt fiscale să aibă loc în afara cadrului stabilit prin inspecția fiscală. Deci, consideră că nu se poate dispune suspendarea inspecției fiscale pentru că organele fiscale să efectueze tocmai activitatea în sine ce se presupune a fi desfășurată de către inspecția fiscală. Astfel, Decizia de suspendare a inspecției fiscale trebuie să fie emisă și motivată în conformitate cu prevederile legale aplicabile și nu trebuie să constituie un motiv de prelungire nelegală și nejustificată a activității de control, în acest caz organul de inspecție fiscală a creat artificial motive de suspendare doar pentru a se întârzia finalizarea inspecției în condițiile în care „motivul” de suspendare invocat reprezintă în fapt o activitate ce face obiectul inspecției fiscale în sine.

Se arată că, în doctrină - Cosmin Flavius Costas - Codul de procedură fiscală - analizându-se posibilitatea organului de inspecție fiscală de a dispune de mai multe ori suspendarea inspecției fiscale, s-a afirmat că „*suspendările inspecției fiscale trebuie dispuse în mod rezonabil, cu respectarea principiului proporționalității și al bunei credințe*”.

Societatea arată că, în cauză, aceste principii nu au fost luate în considerare, inspecția fiscală fiind suspendată pentru a doua oară fără un temei legal în condițiile în care societatea nu a fost informată nici măcar cu privire la rezultatele controlului încrucișat pentru care s-a dispus inițial suspendarea, deși a solicitat expres acest lucru.

Totodată, se arată că desconsiderarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor legale privind suspendarea inspecției fiscale determină inclusiv încălcarea dreptului fundamental al societății la o bună administrare, astfel cum acesta este stabilit prin art.41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene și cum este preluat inclusiv în art.7 și art.17 din Codul European al Bunei Conduite Administrative.

În susținere prezintă dispozițiile legale aplicabile care confirmă faptul că suspendarea dispusă de organele de inspecție fiscală este nelegală, respectiv art.113 alin.(1) și (2), art.58 alin.(1), art.64 alin.91) și art.108 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, art.1 și art.2 alin.(1) din OPANAF nr.442/2016.

Se arată că Decizia de suspendare nr. **000** reprezintă un act administrativ fiscal ce poate fi cenzurat de către instanța de contencios administrativ și de către organul de soluționare a contestațiilor, astfel încât acest act trebuie să îndeplinească toate cerințele de formă menționate de art. 46 alin.(2) lit.e) și f) din Codul de procedură fiscală așa cum a statuat și

doctrina „Decizia de suspendare a inspecției trebuie comunicată contribuabilului, cu indicarea nu numai a temeiului de drept, ci și a motivelor concrete care necesită suspendarea inspecției. O motivare completă a suspendării ține de buna - credința a organului fiscal în raport cu contribuabilul”.

Societatea susține că încălcarea acestor cerințe privind actul administrativ fiscal se sancționează cu nulitatea acestuia în condițiile art.175 alin.(2) din Codul de procedura civilă care se aplică în această materie cu titlu de drept comun potrivit art.3 alin. (2) din Codul de procedura fiscală și invocă Decizia nr.2015/28.03.2005 a ICCJ care a reținut că „actele administrative deduse judecății sunt nelegale, întrucât nu cuprind motivele de fapt și de drept care au condus organul fiscal la luarea măsurilor față de contribuabil, fiind emise cu încălcarea dispozițiilor art. 38 Cod Procedura Fiscală”, precum și Decizia nr. 4759 din 29.03.2013 a ICCJ care precizează: „motivarea trebuie să fie adecvată actului administrativ emis și trebuie să prezinte într-o manieră clară și univocă algoritmul urmat de instituția care a luat măsură atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să cunoască motivele măsurii dispuse și să permită instanțelor judecătorești să efectueze cercetarea legalității și temeiniciei actului”.

Contestatarul susține că în lipsa motivării actului se creează o situație mai grea în care aceasta nu se poate apăra corespunzător, drept care cade sub incidența prevederilor art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, art.21 din Constituția României și art.268 din Codul de procedura fiscală.

Cerința motivării actului administrativ cu indicarea motivelor de fapt și de drept se regăsește și în Recomandarea (2007)7 a Comitetului de Miniștri (art.17 pct.2) respectiv în rezoluția (77)31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV) fiind preluată și menționată în mod expres în Codul European al Bunei Conduite Administrative.

În consecință, solicită să se constate că suspendarea inspecției fiscale dispusă de către echipa de inspecție fiscală este nelegală și prin urmare atât Decizia de suspendare nr.000, cât și Decizia de reluare sunt nule, în considerarea faptului că, pe de o parte, motivele invocate de către echipa de inspecție fiscală nu se subscriu cazurilor de suspendare reglementate în mod expres de Codul de procedura fiscală, iar pe de altă parte, că acestea nu conțin temeiurile de fapt și de drept pe care se întemeiază.

În atare condiții, chiar și în ipoteza absurdă în care s-ar accepta că din „dublul duratei” ar trebui eliminată perioada în care inspecția fiscală a fost suspendată în mod legal, într-o asemenea ipoteză nu s-ar încadra în niciuna din cele două suspendări. În consecință, inspecția s-a desfasurat într-un termen care a depășit perioada prevăzută de art.126 alin.2 din Codul de procedura fiscală, astfel încât organul de inspecție fiscală nu mai avea dreptul de a emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

- **termenul stabilit pentru efectuarea inspecției fiscale este unul imperativ** având în vedere prevederile art.126 alin.(1) din Codul de procedura fiscala care stipuleaza ca „***nu poate fi mai mare de: a) 180 de zile***”.

Societatea sustine ca aceasta împrejurare a fost reținuta la nivelul doctrinei juridice care a considerat ca in situația depășirii termenului de efectuare a inspecției fiscale - „Nulitatea in cauza este o nulitate absoluta, fiind o obligație pozitivă a organului fiscal de a respecta termenul maxim impus de lege”, in același sens pronunțându-se si instanța prin Sentința civila nr.630/09.03.2015 emisa de Curtea de Apel București care a interpretat natura juridica a termenului in care echipa de inspecție fiscala are obligația de a finaliza inspecția fiscala și a stabilit si consecințele juridice ale depășirii acestui termen „(...) *In aceste condiții, fiind vorba despre un termen procedural legal, imperativ si absolut, sunt pe deplin aplicabile dispozițiile art.185 alin. 1 din Codul de procedura civila, potrivit carora nerespectarea termenului atrage decăderea, actul emis peste termen fiind lovit de nulitate (cu mențiunea ca sancțiunea nulității este o consecință a decăderii, iar nu a nerespectării normei juridice care reglementează termenul imperativ, cum susține reclamanta)*”.

In consecinta, societatea arata ca in eventualitatea in care prerogativele de putere publica sunt utilizate de organele administratiei publice cu incalcarea drepturilor persoanelor implicate sunt incalcate exigentele principiului bunei administrari, iar organele administratiei publice au obligatia de a remedia derapajele si de a-si inscrie actiunile in coordonatele de legalitate impuse de legislatia fiscala.

4. In ceea ce priveste incalcarea dreptului la aparare al societatii, prin contestatie se invoca prevederile art.130 alin.(2) din Codul de procedura fiscala sustinand ca legiuitorul a instituit in sarcina organelor de inspectie fiscala obligația de a comunica proiectul raportului de inspecție fiscala contribuabilului anterior discuției finale pentru a acorda posibilitatea acestuia sa studieze concluziile si sa le combata in cadrul discuției finale, în măsura in care apreciaza ca acest lucru se impune.

Mai mult, echipa de inspecție fiscala ar trebui sa stabilească data la care urmeaza sa aiba loc discuția finala cu contribuabilul ținând cont si de dispozițiile art.6 alin.(3) din Codul de procedura fiscala care statueaza “*Ori de cate ori organul fiscal trebuie sa stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau indeplinirea unei obligații de către contribuabil/platitor, acesta trebuie sa fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/platitorului sa isi exercite dreptul sau sa isi indeplineasca obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal*”.

Contribuabilul arata ca echipa de inspecție fiscala i-a comunicat in data **00.00.2019** (într-o zi de vineri) adresa de instiintare privind discuția finala prin care i-a adus la cunoștința „*Va înaintam alaturat, proiectul de raport de inspecție fiscala si totodată va instiintam ca in data de 00.00.2019, ora 00*”.

[...] va avea loc discuția finala asupra constatărilor si consecințelor fiscale [...]".

Dat fiind faptul ca înștiințarea pentru discuția finala a fost comunicata cu o zi înainte de discuția finala, prin aceasta conduita abuziva a echipei de inspecție fiscala societății i-a fost incalcat dreptul la apărare întrucât nu a putut analiza efectiv concluziile din cuprinsul proiectului de raport de inspecție fiscala si prin urmare s-a aflat in imposibilitatea de a combate aceste concluzii.

In plus, deși societatea a solicitat prin adresa nr.**000/2019** prelungirea termenului de depunere a punctului de vedere la proiectul de raport de inspecție fiscala cel puțin pana in data de **00.00.2019**, organul de inspectie fiscala nu a aprobat decât o prelungire infima, cu doar doua zile lucratoare fata de termenul legal (pana la **00.00.2019**).

Astfel, societatea sustine ca echipa de inspecție fiscala a fost de rea-credinta avand in vedere ca pe de o parte, aceasta a incalcat flagrant dispozițiile legale care stabilesc in sarcina organelor fiscale obligația imperativa de a stabili un termen rezonabil intre data la care a fost comunicat proiectul raportului de inspecție fiscala (acordarea unui termen rezonabil pentru studierea proiectului de raport de inspecție fiscala si pentru ca ulterior sa poata fi respectat termenul de 7 zile pentru depunerea punctului de vedere), iar pe de alta parte, aceasta a respins in mod nejustificat solicitarea societății de acordare a unui termen rezonabil pentru formularea punctului de vedere.

In sustinere se invoca doctrina prin care s-a retinut ca *„in acord cu principiul bunei - credințe, organul fiscal ar trebui ca, de fiecare data când constata deficiente in tratamentul fiscal aplicat de contribuabil, sa aduca acest lucru la cunoștința reprezentantului sau, pentru a-i da posibilitatea de a explica sau documenta mai bine respectiva operațiune"*, precum și faptul ca *„[...] Din punct de vedere strict procedural, nimic nu împiedica o inspecție de buna - credința sa prezinte contribuabilului, la finalizarea unui anumit segment al inspecției (a unui an din perioada verificata sau a unui impozit), concluziile parțiale ale acesteia"*.

Ca urmare, societatea arata ca echipa de inspecție fiscala nu a procedat la informarea efectiva a acesteia pe parcursul inspecției fiscale cu privire la deficientele de tratament aplicabile tranzacțiilor, precum și faptul ca proiectul de raport de inspecție fiscala a fost comunicat cu doar o zi inainte ca discuția finala sa aiba loc, fapt ce denotă ca echipa de inspecție fiscala a încălcat in mod flagrant dreptul la aparare al societății.

In considerarea tuturor aspectelor invocate societatea, solicita organului de soluționare sa constate ca, atat decizia de impunere, cat si raportul de inspectie fiscala sunt nelegale.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la impozitul pe profit aferent ajustării cheltuielilor cu suma de 000 lei ca urmare a analizării dosarului preturilor de transfer (denumit în prezenta DPT), X precizează ca este subsidiara din România a grupului A și are ca obiect principal de activitate comerțul cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat. Societatea cumpără mărfuri (în special cereale, floarea soarelui, srot) de la fermieri și alți comercianți locali/internaționali terți sau afiliați și le revinde către societăți afiliate din grupul X sau către clienți terți. În ceea ce privește vânzarea de mărfuri (cereale) către societățile afiliate, X are un profil funcțional de trader de cereale, cu funcții și riscuri depline.

Societatea solicită:

- admiterea ca pentru verificarea principiului prețului de piață în cadrul tranzacțiilor cu societăți afiliate singura metodă fiabilă și relevantă este metoda marjei nete („MMN”) și anularea corespunzătoare a ajustărilor de preturi de transfer efectuate utilizând metoda comparării preturilor („MCP”) pentru perioada 2012 – 2014, precum și impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată aferent acestor ajustări;
- pentru analizele de comparabilitate utilizând MMN, să se efectueze comparație între profitabilitatea anuală a societății și intervalul intercuartilar calculat pentru același an (nu cu un interval bazat pe media a 3 ani precedenți anului analizat);
- pentru anii 2012 - 2013, să se ia în considerare setul final de comparabile și intervalul intercuartilar prezentat de societate în dosarul preturilor de transfer și nu cele incluse în varianta de lucru (draft) a excel-ului „Tranzactia_7_3_UE”;
- pentru perioada 2012 - 2015, să se accepte studiile de comparabilitate realizate de societate fără să se efectueze multiple ajustări nejustificate ale setului de companii comparabile (acceptare/respingere de diverse companii în mod eronat);
- în caz ca studiile de comparabilitate realizate de societate vor fi considerate respinse să se extindă analiza și noul studiu de comparabilitate și pentru perioada 2016-2017.

În susținere contestată arată următoarele:

a). În ceea ce privește selectarea celei mai bune metode de preturi de transfer pentru analiza tranzacțiilor de vânzări de cereale în perioada 2012 – 2014, susține că în perioada 2012 - 2014, a inclus în dosarele de preturi de transfer exemple de contracte încheiate cu entități afiliate și terțe, cu scopul de a arăta că în general sunt practicate aceleași preturi (în condiții contractuale și economice similare) atât cu entitățile afiliate, cât și cu entitățile terțe.

Pornind de la această simplă prezentare a contractelor, organele de inspecție fiscală au considerat că se poate realiza o analiză de comparabilitate utilizând metoda comparării preturilor (MCP) și a realizat propria analiză pe care o considera greșită și nefiabilă și efectuată ignorând prevederile legislației României în domeniul preturilor de transfer.

Echipa de inspecție fiscală, în urma analizei DPT, a constatat că pentru perioada 2012 - 2013, analiza de comparabilitate nu este completă deși societatea a prezentat în DPT o situație, cu titlu de exemplu, ce conține detalii cu privire la prețurile practicate de **A R** în cadrul unui număr limitat de contracte încheiate cu societatea afiliată **X H**, comparativ cu prețurile practicate de **A R** în relația cu societăți independente.

Ca urmare, s-a solicitat societății completarea DPT pe perioada 2012-2014 de unde rezulta că însăși organele de inspecție fiscală au stabilit că DPT conține o prezentare a contractelor și condițiilor contractuale aplicabile cu titlu exemplificativ.

Societatea susține că a încercat să utilizeze metoda comparării prețurilor (MCP) însă o analiză MCP nu a fost fiabilă și a utilizat metoda marjei nete (MMN). Cu toate acestea organele de inspecție fiscală au solicitat în repetate rânduri ca societatea să efectueze o analiză a prețurilor de transfer pentru vânzările de cereale.

Pentru a se conforma a transmis prin adresa nr. **000/2019** copii ale contractelor comerciale pentru vânzarea de cereale către afiliați și terți, precum și o centralizare în format excel. Prin răspunsul la această adresă societatea respectă mențiunea că nu se poate utiliza MCP pentru a se realiza o analiză de comparabilitate fiabilă și doar a pus la dispoziția autorităților informațiile de care dispune.

Opinia **X** referitoare la metoda de prețuri de transfer ce trebuie utilizată pentru a documenta respectarea principiului valorii de piață în cadrul tranzacțiilor cu mărfuri agricole desfășurate cu părți afiliate, exprimată în adresele de răspuns nr. **000/2016** și nr. **000/2019**, este **ca metoda marjei nete este singura metoda care poate fi utilizată cu fiabilitate pentru a testa tranzacțiile cu părți afiliate.**

Caracterul de piață al prețurilor de transfer aplicate în tranzacțiile comerciale cu mărfuri agricole ar trebui evaluat și testat în funcție de profitabilitatea obținută de societate din activitățile comerciale cu mărfuri agricole desfășurate cu părțile afiliate care urmează să fie testată și analizată prin aplicarea celei mai adecvate metode de prețuri de transfer pentru acest caz particular.

Analizele MCP incluse în DPT pentru perioada 2012 - 2014 au fost prezentate cu scopul de a arăta exemplificativ că prețurile stabilite atât cu afiliați cât și cu terți au fost în general comparabile. Acestea nu sunt conform reglementărilor în domeniul prețurilor de transfer respectiv analize MCP complete, ci reprezintă o prezentare cu scop exemplificativ a condițiilor contractuale agreeate cu terți și cu afiliați în cadrul vânzărilor de cereale. Nu există însă suficiente informații pentru a efectua analize MCP fiabile care să țină cont de criterii de comparabilitate precum, de exemplu, data contractului la termen, data livrării, tipul de produs agricol, moneda în care tranzacția a fost desfășurată, volumul tranzacționat, prețul unitar, etc.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală, cu rea intenție, au utilizat informațiile transmise de societate și au realizat o analiză de

comparabilitate (utilizând MCP) care este neconforma si nefiabila si nu tine cont de recomandările si reglementările de preturi de transfer pentru acest tip de analize.

Fata de constatarea „noile analize au fost efectuate in cadrul inspectiei fiscale be baza comparabilelor interne prezentate de societate urmare unor solicitări ulterioare prezentării dosarelor preturilor de transfer si respecta in totalitate reglementările in domeniul preturilor de transfer" (pag. 000 din RIF) societatea sustine ca **nu a transmis „comparabile interne"**, ci doar a pus la dispozitie contracte încheiate cu parti afiliate si cu terti. Pentru a considera contractele încheiate cu terti drept „comparabile interne" acestea ar trebui sa fie verificate pentru a respecta criteriile de comparabilitate conform reglementarilor legale (data contractului, data livrării, tip de produs agricol, condiții de livrare, condițiile de plata, calitatea produselor, etc.).

De asemenea, societatea arata ca in Punctul de vedere prezentat a identificat si menționat numeroase deficiente ale utilizării MCP de către organele de inspectie fiscala pentru a testa respectarea principiului prețului de piața in cadrul vânzărilor de cereale.

În acest sens arata ca veniturile suplimentare impozabile estimate de in proiectul raportului de inspectie fiscala urmare a aplicării nefiabile a MCP pentru vânzările de cereale au fost in valoare de **000 lei**, iar urmare a insusirii unora dintre deficiențele semnalate de societate pentru analiza MCP, in raportul de inspectie fiscala final valoarea veniturilor suplimentare impozabile rezultate ulterior aplicării MCP pentru vanzarea de cereale a fost redusa la **000 lei**, fapt ce demonstrează contrariul celor invocate de organele de inspectie fiscala.

Având in vedere ca pentru tranzacțiile cu mărfuri, atat in prezentările din DPT cat si in analiza realizata de organele de inspectie fiscala, MCP nu a putut fi aleasa drept cea mai buna metoda de testare a principiului valorii de piața si a fost necesara aplicarea MMN ca metoda finala, societatea considera ca MMN este de necontestat metoda de preturi de transfer cea mai folosita si potrivita pentru a testa conformitatea cu principiul prețului de piața pentru tranzacțiile in discuție.

X solicita organului de soluționare sa constate ca sigura metoda de preturi de transfer care poate fi aplicata cu fiabilitate pentru testarea vânzărilor de cereale către afiliați este metoda marjei nete (MMN) si, in consecința, sa anuleze veniturile suplimentare stabilite in baza metodei MCP pentru anii: 2012 (**000 lei**), 2013 (**000 lei**) si 2014 (**000 lei**).

Societatea sustine ca analiza comparativa efectuata de organele de inspectie fiscala este contrara art.11 din Codul fiscal si Normelor aferente, precum si principiilor enunțate in Liniile directoare OECD privind preturile de transfer.

b). Referitor la aplicarea eronata de către organele de inspectie fiscala a metodei compararii preturilor (MCP) pentru a testa vanzarile de cereale către entitati afiliate.

Societatea invoca în susținere prevederile pct.5(1) și pct.5(5) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, date în explicitarea art.11 alin.(4) din Codul fiscal și paragrafelor 1.108, 1.55, 1.33, 2.15 din Ghidul OCDE 2017 în sensul ca trebuiau respectate la efectuarea analize comparative.

Mai mult, societatea sustine ca analizat anexele cu analizele de comparabilitate efectuate de organele de inspectie fiscala și este de parere ca acestea sunt în totalitate eronate, nu țin cont de principiile și reglementările legale privind prețurile de transfer, astfel:

- organele de inspectie fiscala au ales în mod eronat criteriul referitor la perioada în care a fost încheiat contractul (+/- 30 de zile) în condițiile în care variațiile prețurilor la vanzarile de cereale au loc zilnic conform cotațiilor bursiere. În susținere prezinta evolutia prețului de vanzare pentru orz **B**, pe perioada martie 2014 – august 2014 din care rezulta variațiile prețului de la o perioada la alta.

În plus, din analiza Anexelor **000** – PT10- 12 la RIF societatea a reținut ca exista contracte cu terti utilizate drept comparabile care depășesc +/- 30 de zile, spre exemplu:

- anul 2012, vanzare de grâu (Anexa nr. **000** - PT 10 la RIF) - pentru contractul nr.**000**, vanzare intragrup de grâu către **C** (Nr. contract **000**) incheiat la data de **00.00.2012** a fost folosit in mod greșit ca si comparabil un contract cu partea terta **D** (Nr. contract **000**) incheiat la data de **00.00.2012**, depășind astfel perioada de +/- 30 zile; In consecința, ajustarea este nefondata și indica Anexa **000** - MCP 2012 la contestatie;

- anul 2013, vanzare de grâu (Anexa nr. **000** - PT 11 la RIF) - contractele intragrup cu Nr. **000**, **000**, **000** si **000** (încheiate în lunile **00** - **00** 2013) au fost comparate (fiecare în parte) in mod eronat cu alte 2 contracte cu terti considerate ca si comparabile:contractul nr. **000** cu **D** din data de **00.00.2013** si nr.**000** **E** din data de **00.00.2013**. Astfel, a fost depășită perioada de 30 zile ca si criteriu de comparabilitate in ceea ce privește contractul din **00.00.2013** cu **E** și prin urmare, acest contract nu poate fi considerat pentru analiza de comparabilitate.

Adițional, excluzând contractul cu **E** care nu poate fi considerat comparabil avand in vedere data încheierii, prețul la care societatea a vândut către partea afiliata prin contractele nr. **000**, **000**, **000** este mai mare comparativ cu prețul din contractul Nr.**000** cu **D** (tert), indica Anexa **000** - MCP 2013 la contestatie;

- anul 2014, vanzare de porumb (Anexa nr. **000** - PT12 la RIF) - contractul intragrup Nr. **000** cu **X G** din data de **00.00.2014** a fost comparat cu contractul Nr.**000** cu **F** (tert) din data de **00.00.2014** - avand in vedere diferența mai mare de 30 de zile, acest contract nu poate fi considerat comparabil potrivit propriilor criterii chiar enunțate de echipa de inspecție fiscală.

- anul 2014, vanzare de floarea soarelui (Anexa nr. **000** - PT 12 la RIF) - contractul intragrup Nr. **000** cu **X G** din **00.00.2014** a fost comparat cu

contractul Nr.000 cu G din 00.00.2014 si Nr.000 cu H din 00.00.2014 - avand in vedere perioadele lungi dintre contractul intragrup si cele încheiate cu terti, aceste contracte nu pot fi considerate comparabile. Indica Anexa 000 - MCP 2014_la contestatie.

- din analiza Anexelor nr. 000 - PT 10 - 12 la RIF, societatea a constatat ca organele de inspectie fiscala nu au determinat niciun interval de comparabilitate utilizând prețul din contracte comparabile terte, ci au realizat analiza MCP comparând cate un (1) contract încheiat de societate cu un client afiliat cu unul (maxim 2) contracte încheiate de societate cu clienți terti.

Conform Liniilor directe OECD privind preturile de transfer si a legislației naționale aplicabile in perioada 2012 – 2014, respectiv OPANAF 222/2008, pentru a justifica ca preturile practicate de un contribuabil cu parti afiliate respecta principiul valorii de piața, este necesar sa se compare indicatorul financiar al tranzactiei/valoarea tranzacției (marja/rezultat/preț) cu un interval intercuartilar de comparabilitate (marja de comparare conform OPANAF 222/2008). Pentru niciuna dintre comparațiile realizate, organele de inspectie fiscala nu au determinat un interval de comparabilitate, ci au folosit o singura valoare (maxim 2) pentru a compara prețul dintr-un contract cu o entitate afiliata cu prețul din contract(e) cu o parte terta, incalcand astfel flagrant prevederile legislației in domeniul preturilor de transfer.

Din perspectiva reglementarilor de preturi de transfer aplicabile, societatea considera nelegala aplicarea MCP fara a determina un interval intercuartilar si fara a calcula valoarea mediana a acestui interval pentru a putea efectua ajustări de preturi de transfer. Pentru a putea determina cu fiabilitate daca prețul dintr-un contract cu parti afiliate este la nivel de piața este necesara calcularea unui interval intercuartilar utilizând preturi din contracte de vanzare comparabile încheiate cu parti terte, ci nu raportate la o singura valoare.

- ca o consecința a deficienței analizei MCP realizata de organele de inspectie fiscala **ajustările de preturi de transfer au fost calculate de cele mai multe ori la nivelul prețului contractului tert considerat comparabil**. Societatea nu este de acord cu aceasta abordare care nu tine cont de realitatea economica in care isi desfasoara activitatea. În susținere arata ca potrivit legislației aplicabile art.2 alin.(3) din Anexa 1 la Ordinul ANAF 222/2008 - ajustările de preturi de transfer se realizează la nivelul medianei intervalului, ori utilizând drept comparabil un singur contract, este imposibila determinarea unui interval si a medianei acestuia.

-un alt criteriu care nu a fost respectat in cadrul analizei MCP este „calitatea” cerealelor. În Anexei 000 - MCP 2013 pentru anul 2013, au existat numeroase situații in care s-a comparat in mod greșit prețul dintr-un contract de vanzare de grâu tip panificație cu prețul pentru grâu de tip furajer. Aceasta comparație este eronata întrucât prețul pentru grâul de panificație este diferit (mai ridicat) fata de cel furajer.

- s-a utilizat in mod eronat prețul din contractele de vanzare de cereale către terti care includ si comisionul de intermediere al brokerului. Având in vedere

ca în relația cu părțile afiliate prețul pentru cereale este unul fără comision (net), pentru a putea compara cele 2 prețuri este necesară scăderea comisionului de brokeraj din prețul menționat în respectivele contracte cu terți.

- organele de inspecție fiscală au utilizat în analiza de comparabilitate pentru anul 2013 pentru vânzarea de floarea soarelui un contract încheiat cu partea terță I (contract nr. 000) care a fost anulat, vânzarea de cereale la prețul respectiv nemăfiind efectuată de societate. În aceste condiții, ajustările de prețuri de transfer din anul 2013 ce au în vedere floarea soarelui sunt nefondate, deoarece contractul cu partea terță a fost anulat.

Societatea susține că a revizuit fiecare comparație și contract considerat de organele de inspecție fiscală în analiza în Anexa 000 - MCP și a prezentat în dreptul fiecărui contract, coloana „Comentarii X”, motivele pentru care contractul respectiv nu poate fi avut în vedere la analiza efectuată susținând că niciun contract din cele avute în vedere nu poate fi utilizat în analiza efectuată la inspecția fiscală.

c). În ceea ce privește calcularea eronată a intervalului intercuartilar ca medie a datelor financiare pentru 3 ani anteriori – analiza de marja, contestatara arată că utilizarea „mediei ponderate aferente ultimilor trei ani anteriori” este eronată întrucât cerealele nu pot fi considerate ca au cicluri de viață fiind cumpărate, vândute și procesate în același an.

Referitor la constatarea de la pag. 000 din RIF „*În susținerea celor prezentate în raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală menționează că analiza de comparabilitate realizată și prezentată în raportul de inspecție fiscală a avut la bază analiza prezentată de Societate în dosarele de prețuri de transfer. Astfel, echipa de inspecție fiscală a acceptat modul de calcul al intervalului de comparabilitate pentru societățile propuse în eșantionul final, în baza datelor din anul respectiv (în cazul analizei din anul 2014), respectiv pe baza mediei ponderate a valorilor indicatorilor NCP din ultimii 3 ani, pentru analizele prezentate în dosarele prețurilor de transfer aferente anilor 2015, 2016 și 2017. Urmând aceeași abordare aplicată de societate în dosarele prețurilor de transfer pentru anii 2015, 2016 și 2017, echipa de inspecție fiscală a extins acest mod de calcul și pentru perioada 2012 - 2013, astfel că pentru anul 2012 a calculat intervalul de comparabilitate pe baza mediei ponderate aferente ultimilor 3 ani (2009-2011) în timp ce pentru anul 2013 a calculat intervalul pe baza mediei ponderate aferente ultimilor 3 ani (2010-2012).*” societatea nu este de acord cu această abordare din motivele:

- pentru perioada 2012 - 2015 societatea a prezentat în DPT intervalele intercuartilare calculate utilizând informații din anul respectiv analizat. Suplimentar, pentru anii 2012, 2013 și 2015, societatea a prezentat și intervalul intercuartilar calculat ca medie de 3 ani, incluzând și anii analizați (de exemplu, media ponderată pentru perioada 2013-2015 a fost prezentată în dosarul din anul 2015).

- pentru anii 2016 și 2017, societatea a prezentat intervalele intercuarticulare calculate ca medie ponderată a datelor financiare pentru 3 ani anteriori. Însa,

aceasta abordare a fost utilizata deoarece la momentul realizării studiilor de comparabilitate nu existau informații financiare disponibile pentru anii analizați (având în vedere ca informațiile financiare sunt publicate cu întârziere în bazele de date).

- este de acord ca în cazul distribuției de cereale nu se poate discuta despre cicluri de viață ale produselor pentru a justifica utilizarea de date multianuale în analiza de preturi de transfer. Conform legislației aplicabile pentru anii 2016 și 2017 (OPANAF 442/2016, Anexa 3, art. 13 lit. f și g) justificarea respectării principiului valorii de piață va avea la bază informațiile disponibile contribuabilului în mod rezonabil la momentul stabilirii/documentării preturilor de transfer, cu prezentarea documentelor-suport în acest sens, incluzând o prezentare a motivelor pentru care s-a recurs la o analiză multianuală sau la o analiză anuală a datelor comparabile, după caz. Astfel, societatea a utilizat pentru anii 2016 și 2017 exclusiv media anuală a ultimilor 3 ani în calculul intervalului intercuartilar deoarece legislația permitea această abordare (anterior nu existau mențiuni în acest sens).

- analizele economice din raportul de inspecție fiscală sunt efectuate în anul 2019, când existau informații financiare pentru toți anii din perioada supusă controlului (2012 – 2017) astfel ca organele de inspecție fiscală nu au nicio justificare pentru a folosi media ponderată pentru 3 ani anteriori anului analizat în calculul intervalului intercuartilar.

d). Referitor la analiza tranzacțiilor cu cereale și srot pe anii 2012-2013 nu s-a luat în considerare setul de comparabile prezentat de societate în DPT.

Societatea susține ca organele de inspecție fiscală au luat în considerare pentru analiza MMN pe perioada 2012-2013 setul de comparabile din varianta de lucru (prezentată de societate) draft excel „Tranzactia_7_3_UE” care este diferită de varianta finală prezentată în DPT 2011-2013.

Astfel, conform DPT 2011-2013, companiile considerate de societate drept comparabile și care ar fi trebuit analizate de organele de inspecție fiscală sunt: **J, K, L, M, N**, iar utilizarea arbitrării a unei variante de lucru inițiale a studiului de comparabilitate este echivalent cu efectuarea unui nou studiu de către organele de inspecție fiscală, mai ales că și asupra acestei variante au efectuat modificări a setului de companii.

e). În ceea ce privește efectuarea de către organele de inspecție fiscală de noi studii de comparabilitate pentru perioada 2012-2015 utilizând metoda marjei nete (MMN), societatea susține ca au fost respinse studiile efectuate de aceasta pe diferite criterii arbitrare și insuficient argumentate.

Se arată că în situația în care organele de inspecție fiscală ar fi păstrat studiile de comparabilitate efectuate de societate ar fi putut justifica o variație în setul de companii comparabile.

În susținere invoca prevederile paragrafului 1.109 din Ghidul OECD în sensul ca pentru aplicarea fiabilă a MMN, este necesară identificarea de companii comparabile a părții testate care desfășoară aceleași activități (de ex. distribuție) și comercializează același tip de produse pentru a avea un profil funcțional și de risc similar. Societatea susține ca setul de comparabile identificat în analiza MMN realizată de organele de inspecție fiscală conține companii care au un profil funcțional și de risc total diferit de **X**, ceea ce este contrar prevederilor legale naționale și ale Ghidului OECD.

Astfel, contestatara prezintă motivele pentru fiecare companie care a fost selectată eronat, respectiv:

Pentru perioada 2012-2013, pentru vânzările de cereale și achiziția de srot, au fost selectate: **O**, **P**, **Q**, **R** și **S**.

Contestatara susține ca 4 din cele 5 comparabile nu pot fi păstrate în intervalul de comparabilitate întrucât au profil funcțional diferit, respectiv:

- **O** - compania vinde semințe, fertilizatori și produse de protecție a plantelor, deci nu are profil funcțional de trader de marfuri agricole (cereale):

- **P** - compania vinde semințe, fertilizatori și produse fitosanitare, iar semințele sunt produse proprii certificate societatea detinând instalațiile necesare pentru sortare, calibrare, ambalare și laborator de analiză. Având în vedere tipul de produse vândute și profilul funcțional de producător și prestator de servicii nu poate fi reținută în setul de comparabile;

- **R** - compania produce propriile semințe pe care le vinde fermierilor. De asemenea, compania vinde fertilizatori minerali și produse de protecție a plantelor, precum și **piese pentru tractoare și utilaje agricole ca partener a firmei T**. Având în vedere diferențele de activități și profil funcțional comparativ cu **X**, această companie nu poate fi reținută în setul de comparabile.

- **S** - compania oferă produse de protecție a plantelor, semințe, furaje, fertilizatori, combustibili transportați cu propria flotă de cisterne, oferă servicii de închiriere spații depozitare, oferă servicii de asigurare a culturilor. Având în vedere varietatea de activități desfășurate de companie și numeroasele produse și servicii oferite (complet diferite de cele ale **X**), această companie are un profil funcțional diferit de **X** și nu poate fi reținută în setul de comparabile.

În susținere prezintă în anexa **000** la contestatie capturi de ecran ale website-urilor companiilor prezentate.

De asemenea, se arată ca aceste companii trebuie eliminate și din seturile de companii din perioada 2014-2017:

- **S** este inclusă și în seturile de comparabilitate și analizele de comparabilitate pentru anul 2014 (vanzare de cereale și achiziție de srot) și în setul pentru anul 2015 (vanzare de cereale) și ar trebui eliminată;

- **P** este inclusă în setul de comparabile din analiza de comparabilitate pentru perioada 2016 - 2017 și ar trebui eliminată.

Ca urmare, societatea susține ca pentru a avea o analiză uniformă și corectă a tranzacțiilor de vânzări de cereale și achiziții de srot, este necesar

să se constate deficiențele analizelor de comparabilitate realizate de organele de inspectie fiscala pentru perioada 2012 - 2015 si să se extindă utilizarea studiului de comparabilitate efectuat si a eșantionului final de companii pentru toata perioada 2012 - 2017 (si nu doar 2016 - 2017). Acoperirea intregii perioade cu un singur studiu de comparabilitate si implicit set de companii comparabile ar determina o fiabilitate suplimentara a analizei MMN si ar elimina numeroasele variații si inconsistente identificate.

În consecinta, societatea solicita să se stabileasca netemeinicia determinarii de obligații fiscale constand în **impozit pe profit aferent veniturilor suplimentare stabilite pe perioada 2012-2017 și a obligatiilor fiscale accesorii aferente.**

2. În ceea ce priveste cheltuielile în suma de 000 lei cu achizitii de la furnizorul U, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au motivat constatarile ci au indicat doar Procesul verbal nr.**000/2016** încheiat de DGAF- Direcția Regionala Antifrauda 2 Constanta în urma caruia a fost emisa Dispoziția de instituire de măsuri asiguratorii nr.**000/2016** fără sa efectueze o analiza pe baza de documente justificative și fără sa țină cont ca masurile asiguratorii au fost ridicate ca urmare a unei hotarari judecatoresti de anulare a deciziei.

Se arata ca au fost încălcate prevederile art.46 alin.(3) lit.e) din Codul de procedura fiscala care conduce la nulitatea actului administrativ fiscal în conditiile art.175 alin.(2) din Codul de procedura civila.

Contestatară sustine ca prin nemotivarea actului emis s-a adus o vatamare societății, aceea de a permite contribuabilului să exercite dreptul la apărare conform prevederilor art.6 din CEDO, art.21 din Constitutia Romaniei și art.268 din Codul de procedura fiscala.

În același sens s-a pronunțat și Inalta Curte de Casatie și Justiție prin Decizia nr.**000/2005**.

Societatea sustine ca în perioada 2012-2013 a avut incheiate un numar de 35 de contracte de achiziții care au fost executate și pentru care deține documente ce au fost prezentate organelor de inspectie fiscala cum sunt: contracte, tichete de analiza laborator, tichete de cantar, avize de insotire a mărfii, facturi de transport și CMR, facturi, extrase de cont.

Societatea prezinta, cu titlu de exemplu, modul cum s-au realizat achizitiile de grau, orz, porumb și floarea soarelui, precum și către cine au fost vândute și arata ca a probat cu documente realitatea acestor tranzacții.

În ceea ce privește raporturile contractuale ale **U** cu așa zise „*societati fantoma*” de tip „*conducta*” societatea arata ca nu a avut raporturi contractuale cu acestea și nu este relevant pentru achizitiile efectuate de la acest furnizor.

Mai mult, societatea sustine ca venitul impozabil declarat cuprinde deja veniturile realizate din vanzarea acestor achizitii și a fost impozitat.

Contestatară invoca principiul libertății contractuale consacrat de art.1169 din Codul civil în sensul ca partile sunt libere sa convina asupra

clauzelor contractuale și art.1270 din Codul civil care stabilește forța obligatorie a contractului.

Totodata, societatea invoca prevederile OPANAF nr.3721/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de control a Direcției Generale Antifraudă Fiscală, care stipulează ca raportul de inspecție fiscală trebuie să indice prevederile legale încălcate or, organele de inspecție s-au limitat la enumerarea unor definiții prevăzute de lege, fără să arate concret cum au fost încălcate prevederile legale, în fapt creând o stare de confuzie.

3. În ceea ce privește cheltuielile în suma de 000 lei cu achizițiile de la V, societatea susține ca organele de inspecție fiscală au invocat situația semnalată de DGRFP Timisoara, printr-o adresă, care se referă la neconfirmarea provenienței cerealelor achiziționate de **V** și suspiciunea nerealității achizițiilor declarate de aceasta.

Fără a mai relua argumentele referitoare la nemotivarea constatarilor societatea solicită anularea actului nemotivat pentru încălcarea dreptului la apărare.

Totodata, susține ca achiziția de grau a făcut obiectul contractului **000/2012** și marfa a fost livrată către **W**, fiind depozitată în silozul aparținând **X L**, pe cheltuiala furnizorului. În susținere deține documente: facturi, avize de însoțire a mărfii, note de cântar, buletine de analiză, registru de siloz.

Se arată ca societatea a impozitat veniturile obținute din vânzarea acestor achiziții și prezintă registrele de siloz, precum și facturile de transport care demonstrează ca toate cantitățile care au intrat în siloz au ieșit fiind transportate la Orsova și de aici către Constanța unde a fost încărcată pe vasul **W A**.

4. Referitor la cheltuielile în suma de 000 lei cu achiziții de servicii de la N S (denumită în prezenta NS), societatea arată ca au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile reprezentând diferența dintre baza impozabilă de **000 lei** înregistrată de societatea furnizoare potrivit jurnalelor **NS** din perioada 2013-2017 și suma de **000 lei** reprezentând baza impozabilă aferentă achizițiilor înregistrată de **X**.

Societatea susține ca baza impozabilă aferentă achizițiilor înregistrată de **X** este înscrisă eronat în raportul de inspecție fiscală ca fiind **000 lei**.

Astfel, suma de **000 lei** (și nu suma de **000 lei**) reprezintă contravaloarea facturii nr.**000/2012** emisă de **NS** care a fost înregistrată la **X** în luna **00** 2013 în timp ce **NS** a înregistrat-o în luna **00** 2012.

Prin urmare, societatea susține ca deține documentul justificativ, iar prestarea serviciilor este incontestabilă și solicită anularea actului contestat pentru această sumă.

5. Referitor la TVA în suma de 000 lei aferentă tranzacțiilor cu X L, societatea arată ca în mod eronat este scris în continuare ca aferent

achizițiilor de la **X L** se determina TVA nedeductibilă în valoare de **000 lei** astfel încât s-a determinat suma considerată nedeductibilă prin scăderea din totalul TVA calculat de autorități (**000 lei**), toate celelalte sume, determinând valoarea aferentă **X L** de **000 lei** care coincide și cu cifra înscrisă în RIF la pagina **000** ca total TVA nedeductibilă aferentă lunii **00** 2017.

S-a constatat că pentru acest partener comercial codul de TVA RO **00000000** ar fi fost anulat începând cu data de **00.00.2017** ca urmare a fuziunii prin absorbție, noul cod de TVA după fuziune fiind RO **00000000**. Contestatara precizează că **X L** a emis către **X** un număr de 86 facturi pe codul de TVA RO **00000000** în data de **00.00.2017** și în data de **00.00.2017**, în valoare totală de **000 lei** - din care **000 lei** bază și **000 lei** TVA, iar nu de **000 lei** cum au calculat autoritățile fiscale. În susținere prezintă centralizatorul facturilor în Anexa nr.**000**.

De asemenea, arată că înregistrarea fuziunii s-a finalizat pe data de **00.00.2017** prin înregistrarea modificărilor referitoare la societatea absorbită și radierea acesteia - în mod specific, hotărârea Registrului Comerțului a fost emisă în data de **00.00.2017**, astfel că aceea este data înregistrării iar nu o altă dată anterioară, cum în mod eronat au constatat organele de inspecție fiscală.

X susține că **X L** a procedat la corectarea codului de TVA de pe facturile de servicii aferente lunii **00** 2017 prin stornarea de pe codul societății absorbite RO **00000000** și repunerea pe codul societății absorbante RO **00000000**, facturile corectate fiind prezentate în anexa **000**.

Totodată, contestatara invocă în susținere adresa nr.**000/2019** prin care DGRFP București- AFP pentru Contribuabili Mijlocii a confirmat că potrivit prevederilor art.23 din Codul de procedură fiscală corectarea facturilor se realizează de societatea absorbantă. Ca urmare, indiferent de momentul la care s-a operat fuziunea **00.00.2017** sau **00.00.2017** facturile emise cu un cod incorrect au fost corectate astfel că se impune acordarea dreptului de deducere a TVA.

6. În ceea ce privește TVA în suma de 000 lei aferentă tranzacțiilor cu parteneri al căror cod de TVA a fost invalidat temporar în perioada de înregistrare/declaraire a tranzacțiilor, societatea susține că aceasta a fost stabilită astfel:

- în **00** 2013 **X** a înregistrat livrări intracomunitare în valoare de **000 lei** către **T B**;
- în **00** 2013 a înregistrat livrări intracomunitare către **M C** în valoare de **000 lei**;
- în **00** 2016 **X** a înregistrat livrări intracomunitare către **K2** în valoare de **000 lei**.

Societatea susține că a verificat în baza de date ec.europa.eu valabilitatea codurilor de TVA și a constatat că acestea erau valide în perioada desfășurării tranzacțiilor și prezintă documente în anexa **000** pentru **T B** și **M C**.

În ce privește **K2** validarea codului de TVA BG **00000000** s-a înregistrat la data de **00.00.2016** (vineri) iar în **00.00.2016** (luni) a fost validată înregistrarea codului de TVA conform informațiilor de pe site-ul <http://inetdec.nra.bg/pls/pub/home.html#/goto:rep.Vatquery.home>. Or, facturile au fost emise la datele de **00.00.2016**, **00.00.2016** și **00.00.2016**, înainte de a se produce aceasta eroare temporară de invalidare a codului de TVA și prezintă informațiile în anexa **000** la contestație.

Mai mult, societatea susține că a declarat toate aceste livrări în Declarația VIES 390 pe codurile corecte și valabile fiind de notorietate că programul informatic nu permite declararea unui cod invalid la data depunerii declarației.

7. Referitor la TVA în suma de 000 lei aferenta tranzacțiilor cu N S (NS), societatea susține că similar celor descrise cu privire la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au considerat că TVA în suma de **000 lei** ar fi nedeductibilă, aceasta sumă reprezentând diferența între TVA declarat în plus de **X** în jurnalele de achiziție aferente perioadei 2013-2017 în relația cu prestatorul **NS**, față de valoarea TVA declarată de acesta din urmă în aceeași perioadă, în jurnalele sale de vânzări.

Societatea susține că în realitate, valoarea TVA aferentă achizițiilor de servicii de la **NS** ce sunt înregistrate în Jurnalul de cumpărări corespunzătoare anilor 2013-2017 de către aceasta este în suma de **000 lei**, mai mare cu **000 lei** față de valoarea TVA declarată de **NS** în Jurnalul de vânzări aferent aceleiași perioade.

Diferența de **000 lei** provine din factura nr.**000/2012** (a se vedea rândurile 40-43 Jurnal de Cumpărări 2013 **X**) care a fost înregistrată de **NS** în Jurnalul de vânzări aferent lunii **00** 2012 – în conformitate cu data emiterii ei, iar de către **X** în Jurnalul de cumpărări din luna **00** 2013 - corespunzător datei primirii acesteia.

Diferența de **000 lei** până la concurența sumei de **000 lei** provine din rotunjiri în jurnalul de achiziții 2016 **X** conform tabelului centralizator prezentat la capitolul impozit pe profit, iar factura și Jurnalul de Achiziții și Vânzări sunt prezentate în Anexa nr.**000** la contestație.

Față de toate argumentele prezentate, precum și de înscrisurile anexate la contestație, societatea susține că organele de inspecție fiscală au procedat eronat la stabilirea de obligații suplimentare în sarcina societății, **motiv pentru care solicită anularea acestora, precum și a obligațiilor fiscale accesorii.**

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-au constatat următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 2012-2016.

1. Urmare analizei DPT s-au constatat urmatoarele:

In perioada 2012 - 2014, in cazul anumitor contracte de vanzare cereale catre partile afiliate analizate pentru care au fost identificate comparabile interne, pretul de vanzare a fost mai mic decat preturile/valoarea medie a preturilor practicate in cadrul unor tranzactii comparabile necontrolate, rezultand astfel ca vanzarea de cereale catre partile afiliate in cazul acestor contracte nu s-a efectuat la pret de piata, preturile de vanzare practicate de **X** fiind mai mici decat cele practicate in relatie cu societati independente in cadrul unor tranzactii comparabile.

De asemenea, in perioada 2012 - 2017, **X** a vandut cereale catre entitățile afiliate, caracterul de piata al preturilor de transfer fiind testat prin aplicarea metodei marjei nete.

Comparand marja neta aferenta vanzarilor inregistrata de catre **X** din tranzactiile de vanzare cereale catre entitățile afiliate cu intervalele de comparare pentru fiecare an din perioada verificata, s-a constatat ca valoarea acestuia se situeaza sub limita inferioara (cuartila 1) a intervalului de comparare in perioadele 2012 - 2013 si 2015 - 2017, rezultand astfel ca tranzactiile de vanzare cereale catre entitățile afiliate din anii respectivi cu entitatile afiliate s-au efectuat sub pretul de piata.

1. In perioada 2012 - 2014, **X** a vandut uleiuri vegetale catre societatea afiliata **X H**. **In anul 2014, pretul de vanzare practicat de X a fost mai mic decat valoarea medie a preturilor practicate in cadrul unor tranzactii comparabile** necontrolate, rezultand astfel ca tranzactia de vanzare de uleiuri vegetale catre societatea afiliata **X H** in anul 2014 s-a efectuat sub pretul de piata.

2. In perioada 2012 - 2014, **X** a achizitionat srot de soia de la societatea afiliata **X H**. **In anul 2013, pretul de achizitie platit de X catre X H a fost mai mare decat valoarea medie a preturilor in cadrul unor tranzactii comparabile necontrolate**, rezultand astfel ca tranzactia de achizitie de srot de soia de la societatea afiliata **X H** din anul 2013 s-a efectuat peste pretul de piata.

Analizele preturilor de transfer sunt prezentate la Capitolul **000**, pct. A, B si C din raportul de inspectie fiscală.

Sinteza privind modul de calcul al ajustarilor veniturilor stabilite suplimentar si al cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar pe fiecare an este prezentat in anexa nr. **000**.

Efectul ajustarilor operate in suma totala de **000 lei**, structurata pe anii fiscali 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 si 2017, se concretizeaza in recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru anii 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 si 2017 in baza prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil pana in anul 2015, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a Normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 22 - 25, 29, 31 - 36 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind

Codul fiscal si a prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal valabil, precum si a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 5 alin.(1) a), d), alin.(2) - (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare ajustarii aplicate, a crescut baza impozabila pentru calculul impozitului pe profit cu suma totala de **000 lei**, datorita veniturilor si cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite suplimentar, structurate pe ani dupa cum urmeaza (anexa nr. **000**):

- 2012: cresterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentand venituri stabilite suplimentar aferente vanzarilor de cereale;
- 2013: cresterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentand venituri stabilite suplimentar si cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar din care **000 lei** reprezentand venituri stabilite suplimentar aferente vanzarilor de cereale si **000 lei** reprezentand cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar aferente achizițiilor de srot de soia;
- 2014: cresterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei** reprezentand venituri stabilite suplimentar, din care **000 lei** aferente vanzarilor de cereale si **000 lei** aferente vanzarilor de uleiuri;
- 2015: cresterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentand venituri stabilite suplimentar aferente vanzarilor de cereale;
- 2016: cresterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentand venituri stabilite suplimentar aferente vanzarilor de cereale;
- 2017: cresterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentand venituri stabilite suplimentar aferente vanzarilor de cereale.

2. Cheltuieli nedeductibile in raportul comercial cu furnizorul U

Avand in vedere efectuarea unui control de catre Directia Generala Antifrauda Constanta la **X**, in urma caruia s-a emis Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr.**000/2016**, s-au solicitat, prin adresa nr.**000/2017**, informatii cu privire la sesizarea organelor de urmarire penala.

Prin adresa nr.**000/2017**, Directia Generala Antifrauda Constanta a comunicat faptul ca a inaintat catre Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Serviciul Teritorial Galati, actul de sesizare nr. **000/2016** cu referire la posibila savarsire a unor acte sau fapte ce pot constitui imprejurari prevazute de legea penala in domeniul de competenta specific.

Totodata, se mentioneaza faptul ca masurile asiguratorii dispuse de DRAF Constanta prin Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr. **000/2016**, la **X** (CUI **00000000**), intra sub incidenta prevederilor art.213 alin. (8) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Prin adresa nr.**000/2017** s-au solicitat informatii Serviciului de executare silita in ceea ce priveste **X** (CUI **00000000**), in speta daca exista masuri asiguratorii instituite si neridicate sau alte acte de executare in ceea ce priveste societatea mentionata. Urmare solicitarii, Serviciul de executare silita a comunicat prin adresa nr.**000/2017** faptul ca la **X** au fost instituite masuri asiguratorii in baza Deciziilor de masuri asiguratorii astfel:

- s-a instituit sechestrul asupra unor bunuri mobile prin Procesul verbal de sechestrul pentru bunuri mobile nr.**000/2015**, in baza Deciziei nr.**000/2015** emisa de DGAF - Directia Regionala Antifrauda Fiscala Bucuresti;
- s-a instituit sechestrul asupra unor bunuri mobile prin Procesul verbal de sechestrul pentru bunuri mobile nr.**000/2016**, Deciziei nr.**000/2016** emisa de Directia Regionala Antifrauda 2 Constanta, pe care **X** le-a contestat.

In ceea ce priveste Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr.**000/2016**, la pagina **000**, s-au consemnat urmatoarele: „*Urmare verificarilor efectuate de inspectorii antifrauda din cadrul Directiei Generale Antifrauda Fiscala - Directia Regionala Antifrauda 2 Constanta la societatea **U** - CUI **00000000** s-a constatat, in perioada **00.00.2011- 00.00.2015**, facturari de marfuri efectuate de **U** catre beneficiari nu au continut economic real, **U** avand un comportament de tip „conducta”, fiind folosita ca emitenta de facturi de societatile beneficiare in scopul disimularii realitatii si legalitatii provenientei licite a bunurilor facturate si obtinerii de avantaje fiscale de catre aceasta. In concluzie, exista indicii ca achizitiile inregistrate in contabilitate de catre **X** de la societatea **U** nu au continut economic real, fiind folosite in scopul disimularii realitatii si legalitatii provenientei licite a bunurilor facturate si obtinerii de avantaje fiscale de catre societatea **X**.*”

Conform celor prezentate s-au solicitat documente (facturi, avize de insotire a marfii, tichete de predare, formulare de gradare, buletine de cantarire, analiza si receptie, ordine de plata, fisa furnizor) si a efectuat verificari (pentru perioada identificata de catre DGAF ca fiind perioada cu livrari fara continut economic real, in speta **00.00.2012 – 00.00.2015**) referitoare la relatia comerciala dintre **X** - **U**.

Din analiza documentelor a rezultat faptul ca relatia comerciala intre cele doua societati s-a desfasurat in perioada **00.00.2012 – 00.00.2013**.

Incepand cu anul 2014 **U** si-a schimbat denumirea in **A2**.

X a prezentat contracte de cumparare impreuna cu acte aditionale, avand la rubrica „Vanzator” **U** si la rubrica „Cumparator” **X**. Obiectul contractelor de cumparare il reprezinta livrarea de cereale (grau, porumb, rapita, floarea soarelui) catre **X**.

X a prezentat facturi de achizitie de la **U** pentru urmatoarele cantitati de cereale: 172 to/grau, 72 to/orz, 566 to/porumb, 243 to/rapita si 649,6 to/floarea soarelui, in valoare totala de **000 lei**. Contravaloarea marfurilor facturate, conform extraselor de cont prezentate de societate, a fost achitata prin instrumente de plata bancare, verificate prin sondaj. Din punct de vedere al TVA au fost aplicate masurile de simplificare prevazute la art.160 alin.2) lit.(c)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru anul 2012 achizitiile efectuate de **X** de la furnizorul **U**, CUI **00000000**, sunt in valoare de **000 lei**.

Pentru anul 2013 achizitiile efectuate de **X** de la furnizorul **U**, CUI **00000000**, sunt in valoare de **000 lei**.

3. Cheltuieli nedeductibile in raportul comercial cu furnizorul V

Prin adresa inregistrata la D.G.A.M.C - AIF cu nr.**000/2015**, DGRFP Timisoara - Serviciul inspectie fiscala contribuabili mijlocii a transmis in atentia D.G.A.M.C urmatoarele constatari cu influente fiscale in vederea luarii masurilor care se impun conform competentelor:

Urmare inspectiei fiscale partiale efectuate de catre DGRFP Timisoara - Serviciul inspectie fiscala contribuabili mijlocii la **V – RO 00000000** - precum si a unor controale inopinate, incrucisate si operative efectuate la furnizorii de cereale ai acestuia s-au constatat urmatoarele:

1. nu s-a confirmat realitatea si legalitatea provenientei cerealelor pe intreg circuitul de la furnizor la beneficiar;

2. nu s-a putut stabili proveniența inițială a cerealelor si nici realitatea tranzacțiilor comerciale cu cereale înscrise in facturile emise catre **V**, in situatia in care nu exista furnizori reali care sa inregistreze si sa declare aceste livrari. Prin urmare *"tranzactiile in cauza au fost calificate ca fiind artificiale cu scopul de a prejudicia bugetul consolidat al statului"*;

3. existenta suspiciunii crearii unor circuite fictive (scriptice) de tranzactionare prin emiterea de facturi fictive, cu operatiuni care nu au continut economic;

4. sub aspectul stabilirii starii de fapt fiscale, elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi care dovedesc implicarea unor practici abuzive de natura a-i genera societatii verificate avantaje fiscale, respectiv deducerea necuvenita a cheltuielilor si a TVA;

5. avand in vedere cele prezentate au fost identificate achizitiile declarate ca fiind efectuate de catre contribuabilul verificat (**V**) care provin din lantul de tranzactionare creat artificial, marfuri care au fost ulterior revandute catre societatile nominalizate anterior.

A fost transmisa anexa situatia privind avizele de expeditie cu cantitatile aferente privind revanzarea cerealelor a caror provenineta nu a fost dovedita La pozitia nr.**000** din adresa figureaza societatea **W L**, CIF **00000000**, actualmente **X**.

Din verificarile efectuate la **X** au fost identificate 3 contracte incheiate cu furnizorul **V**. Contractele au ca obiect livrarea, respectiv achizitionarea, de grau, orz si porumb. Relatia comerciala dintre cele doua societati s-a derulat in perioadele **00.00.2012-00.00.2012** si **00.00.2014 – 00.00.2014**. In aceste perioade au fost emise de catre furnizorul **V**, 21 de facturi livrare marfa defalcate dupa cum urmeaza: 5 facturi in anul 2012 si 16 facturi in anul 2014.

S-au efectuat urmatoarele verificari privind relatia comerciala **V - X**: verificarea tranzactiilor in baza de date ANAF (nu figureaza din punct de vedere al TVA fiind livrari/achizitii cu taxare inversa), verificarea inregistrarii achizitiilor in contabilitatea **X** (achizitiile au fost inregistrate din punct de vedere contabil), verificarea documentelor anexate la facturi (au fost prezentate de societate), verificarea efectuarii platii prin instrumente bancare (**X** a efectuat plata facturilor prin instrumente de plata bancare).

Pentru anul 2012, **organele de inspectie fiscala au luat in considerare doar anul 2012 intrucat la pozitia nr. 000 din adresa transmisa de catre DGRFP Timisoara - Serviciul inspectie fiscala contribuabili mijlocii figureaza doar tranzactii aferente anului 2012 ca fiind sub suspiciunea de tranzactii fictive)** facturile de livrare sunt in valoare de **000 lei**. Din punct de vedere al TVA au fost aplicate masurile de simplificare prevazute la art.160 alin.2) lit.(c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, prin adresa nr. **000/2019**, DGRFP Timisoara - AJFP Timis a precizat faptul ca *"in urma inspectiei fiscale la V- RO 00000000, a fost incheiat Procesul verbal nr. 000/2015 in baza caruia a fost inaintata **sesizarea penala nr. 000/2015 catre Parchetul de pe langa Tribunalul Timis. (...)** Dosarul penal se afla in instrumentarea Parchetului de pe langa inalta Curte de Casatie si Justitie DNA Serviciul Teritorial Cluj"*.

4). Cheltuieli nedeductibile in raportul comercial cu furnizorul N S.

Societatii **X** i-au fost prestate servicii de logistica si depozitare de la societatea afiliata **N S (denumita in prezenta decizie NS)**, in baza contractului nr.**000/2009**, conform caruia, societatea afiliata **NS** se angajeaza sa presteze **X** diverse servicii de receptie, depozitare, uscare, curatare, cantarire, transbordare, incarcarea si/sau descarcarea de barje/vase/automotoare/camioane de grau, orz, porumb, mazare, soia vrac si/sau de floarea soarelui, seminte de rapita vrac, precum si alte furaje si mai ofera si diverse servicii privind formalitatile administrative portuare.

Prestatorul depoziteaza cerealele, semintele oleaginoase, soia si altele, in conformitate cu CPT, CIFFO si/sau FAS Constanta conform ICC-Incoterms 2000 si livreaza marfa in conformitate cu FCA (automotoare si/sau camioane) si/sau FOB (in barje si/sau diverse nave) conform ICC Incoterms 2000.

NS ofera toate aceste servicii in propriile sale silozuri/depozite, dotate cu uscator aspirator si barje de depozitare din portul Constanta.

Referitor la relatia comerciala dintre **X**, in calitate de client si **NS CUI RO 00000000**, in calitate de furnizor, s-au constatat urmatoarele:

In contabilitatea **X** sunt evidentiati operatiuni de achizitii de servicii de la **NS** realizate in perioada 2013 - 2017. In urma consultarii bazei de date A.N.A.F si a declaratiilor 394, a reiesit faptul ca **X - CUI RO 00000000** a efectuat o serie de achizitii de servicii de la furnizorul **NS RO 00000000**, avand in vedere ponderea semnificativa in total TVA deductibila, precum si

faptul ca **NS** subcontracteaza o serie de servicii, pe care ulterior le refactureaza catre **X**.

S-a considerat necesara verificarea realitatii operatiunilor subcontractate de **NS RO 00000000**, raportat la valorile refacturate catre **X**.

Urmare solicitarii controlului încrucișat, a fost întocmit Procesul verbal nr.**000/2019**, rezultand urmatoarele:

- livrarile catre **X** reprezinta prestari de servicii in legatura cu achizitiile de cereale efectuate de catre aceasta in portul Constanta privind depozitarea, transportul, manipularea, incarcarea, descarcarea acestora;
- prestarea acestor servicii este efectuata in cea mai mare parte de catre **NS** si cu mici exceptii de catre societati subcontractoare cu care aceasta are contracte;
- relatia comerciala dintre cele doua societati s-a derulat in perioada 2013-2017;
- valoarea serviciilor facturate catre **X** a fost achitata in totalitate prin instrumente de plata bancare, tranzactiile fiind declarate cu respectarea prevederilor legale in declaratiile de TVA, cat si in declaratiile informative 394 privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national.

NS a efectuat tranzactii comerciale cu **X** pentru perioada 2013-2017, conform situatiilor si jurnalelor de vanzare prezentate, in suma totala de **000 lei**, inclusiv operatiuni scutite de TVA, din care **000 lei** baza impozabila.

Conform jurnalelor de cumparare prezentate de **X** a inregistrat tranzactii comerciale cu **NS**, in aceeasi perioada 2013 - 2017, in suma totala de **000 lei**, inclusiv operatiuni scutite de TVA, din care **000 lei** baza impozabila, rezultand o diferenta de **000 lei** baza impozabila pentru care societatea verificata nu a prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a serviciului de catre **NS**.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada verificata: 2013-2017.

Pe parcursul verificarilor organele de inspectie fiscala, prin adresa **000/2018**, au solicitat DGAMC efectuarea unui control incrucisat la **NS CUI RO 00000000**, in relatia cu **X**. Controlul incrucisat a fost efectuat de catre o echipa din cadrul DGAMC si s-a finalizat cu Procesul-verbal nr.**000/2019**. In urma verificarii constatarilor consemnate in procesul-verbal in corelatie cu datele financiar-contabile ale societatii s-au stabilit influente fiscale pentru **X**, atat din punct de vedere al impozitului pe profit, cat si din punct de vedere al TVA.

1. TVA fara drept de deducere in raportul comercial cu prestatorul X L

Avand in vedere ca **X** a inregistrat facturi de la o societate afiliata care nu mai detinea un cod valid de inregistrare in scopuri de TVA, taxa pe

valoarea adaugata aferente facturilor emise de **X L** este fara drept de deducere.

TVA fara drept de deducere pentru **X**:

- **000 lei** defalcat dupa cum urmeaza:
- pentru luna **00** 2017 TVA fara drept de deducere in valoare de **000 lei** (în luna **00** societatea a înregistrat un TVA de rambursat în valoare de **000 lei**);
- pentru luna **00** 2017 TVA fara drept de deducere in valoare de **000 lei** (în luna **00** societatea a înregistrat un TVA de rambursat în valoare de **000 lei**);
- pentru luna **00** 2017 TVA fara drept de deducere in valoare de **000 lei** (în luna **00** societatea a înregistrat un TVA de rambursat în valoare de **000 lei**).
- **TVA fara drept de deducere pentru X in suma de 000 lei, pentru luna 00 2017 .**

2. TVA fara drept de scutire aferenta livrarilor intracomunitare către societati al caror cod de TVA a fost invalidat temporar in perioada de declarare/realizare a acestor tranzactii.

Avand in vedere ca **X** a derulat tranzactii cu parteneri al caror cod de TVA a fost invalidat temporar pe perioada realizarii acestora, tranzactia nu poate fi incadrata din punct de vedere al TVA in categoria livrarilor intracomunitare cu drept de scutire pentru taxa pe valoarea adaugata, corelativ stabilindu-se obligatia **X** de a colecta TVA suplimentar pentru urmatoarele livrari intracomunitare:

- **T B**, TVA de colectat suplimentar in suma de **000 lei** aferenta livrarilor din luna **00** 2013.
- **M C**, TVA de colectat suplimentar in suma de **000 lei** aferenta livrarilor din luna **00** 2013.
- **K2**, TVA de colectat suplimentar in suma de **000 lei** aferenta livrarilor din luna **00** 2016.

3. TVA fara drept de deducere in raport comercial cuprestatorul N S (NS).

Conform prevederilor art.72, coroborate cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului/platitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare, contribuabilul avand sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale.

- **Suma de 000 lei reprezentand TVA este considerata a fi fara drept de deducere**, intrucat, in lipsa documentelor justificative privind prestarea efectiva a serviciului de catre **NS**, societatea nu a facut dovada prestarii, conditie conform careia orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul unor operatiuni taxabile.

In concluzie au rezultat urmatoarele consecinte fiscale in raport de constatarile sectiunii "Taxa pe valoarea adaugata":

1. La nivelul 2013, din punct de vedere al TVA, se stabilesc următoarele sume suplimentare defalcate după cum urmează:
- pentru luna 00: 000 lei
 - pentru luna 00: 000 lei
 - pentru luna 00: 000 lei
2. La nivelul 2016, din punct de vedere al TVA, se stabilesc următoarele sume suplimentare defalcate după cum urmează:
- pentru luna 00: 000 lei
3. La nivelul 2017, din punct de vedere al TVA, se stabilesc următoarele sume suplimentare defalcate după cum urmează:
- pentru luna 00: 000 lei
 - pentru luna 00: 000 lei
 - pentru luna 00: 000 lei
- TOTAL TVA suplimentar de plată pentru perioada 00 2013 - 00 2017: 000 lei

Urmare analizei documentelor prezentate de contribuabil cu ocazia depunerii punctului de vedere, suma suplimentară reprezentând TVA de plată pentru perioada 00 2013 - 00 2017 este 000 lei.

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

A. Aspecte procedurale

1. Referitor la nulitatea deciziei de impunere contestate, deoarece durata inspecției fiscale a depășit dublul duratei prevăzute pentru finalizarea acesteia, precum și nelegalitatea deciziilor de suspendare a inspecției fiscale, invocate de contestată, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

La art.126 alin.(1) lit.a) și alin.(2) și art.127, alin.(1) lit.a) și lit.j) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ART. 126

Durata efectuării inspecției fiscale

“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

...

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de

inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).”

ART. 127

Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;

...

j) în alte cazuri temeinic justificate.

(2) în cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”.

Totodată, în speță, se rețin și prevederile art.123 alin.(2) și art.130 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

ART. 123

Începerea inspecției fiscale

”(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

ART.130

“(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus citate, se reține că durata inspecției fiscale, în cazul marilor contribuabililor, nu poate fi mai mare de **180 zile**, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, respectiv **360 de zile**,

inspecția fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

De asemenea, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control, data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală, iar perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Suspendarea inspecției fiscale poate fi decisă de conducătorul inspecției fiscale pentru efectuarea unor controale încrucișate sau în alte cazuri temeinic justificate, până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

Totodată, la suspendarea inspecției se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului, iar data reluării inspecției fiscale se aduce, de asemenea, la cunoștința acestuia.

Din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că inspecția fiscală la **X** - mare contribuabil, a început în data de **00.00.2020** (data înscrisă în registrul unic de control la poziția **000**), a fost suspendată în perioadele **00.00.2018-00.00.2019** și **00.00.2019-00.00.2019** și s-a finalizat în data de **00.00.2019** (data programată pentru discuția finală).

Astfel, se reține că perioadele efective de durată a inspecției fiscale au cumulat un total de **312 de zile** (254 zile pe perioada **00.00.2018-00.00.2018**, 41 zile pe perioada **00.00.2019-00.00.2019** și 58 zile pe perioada **00.00.2019 – 00.00.2019**), **nefiind depășit termenul legal de 360 de zile, stabilit pentru durata maximă a inspecției fiscale, a carei consecință ar fi fost neemiterea raportului de inspecție fiscală.**

În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la nelegalitatea deciziilor de suspendare a inspecției fiscale, precum și depășirea termenului legal de suspendare a inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Din documentele existente la dosarul contestației, rezultă că inspecția fiscală efectuată la **X** a cunoscut două perioade de suspendare, decise de conducătorul inspecției fiscale, fiind emise în acest sens Deciziile de suspendare a inspecției fiscale nr.**000/2018** și nr.**000/2019**, respectiv Deciziile de reluare a inspecției fiscale nr.**000/2019** și nr.**000/2019**, emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, documente care au fost aduse la cunoștința societății.

Din analiza Deciziilor de suspendare a inspecției fiscale nr.**000/2018** și nr.**000/2019**, reiese ca inspecția a fost suspendată potrivit lit.a) și lit.j) al art.127 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia suspendarea inspecției fiscale este strict atributul conducătorului inspecției fiscale, în cazul în care apar situații care împiedică finalizarea inspecției fiscale, respectiv pentru efectuarea unor controale încrucișate sau în alte cazuri temeinic justificate, neintrând în competența organului de soluționare a contestației cenzurarea măsurilor dispuse de acesta.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia aceasta nu este de acord cu suspendarea inspectiei fiscale pentru analiza dosarului prețurilor de transfer, deoarece aceasta face parte din obiectul inspectiei fiscale, conform prevederilor art.113 alin.(1) și alin.(2), art.58 alin.(1), art.64 alin.(1) și art.108 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.1 și art.2 din OPANAF nr.442/2016, precum și faptul că doctrina prevede ca suspendarile inspectiei fiscale trebuie dispuse în mod rezonabil cu respectarea principiului proportionalitatii și al bune credinte, organul de soluționare reține că:

Interpretarea prevederilor legale de către contestatară, în sensul ca suspendarea inspectiei fiscale s-a efectuat în baza prevederilor art.127 alin. (1) lit.j) din Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, care se refera la „**j) în alte cazuri temeinic justificate**” în condițiile în care analiza dosarului prețurilor de transfer ar face obiectul prevederilor art.113 din același act normativ, nu poate fi reținut, întrucât în conformitate prevederile art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

(2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare.

(3) Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.

(4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.

(5) Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.

(6) Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului”.

Astfel, interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată ea prin lege, iar în cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ. Totodată, prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.

De asemenea, se reține că interpretarea unei legi are ca scop limpezirea unor aspecte juridice neclare, reprezentând tocmai o confirmare a principiului securității juridice și nu o încălcare a acestuia și totodată lămurește înțelesul normei interpretate, nici nu adaugă și nici nu modifică acest înțeles,

prin interpretare se explicitează conținutul pe care norma interpretată l-a avut "ab initio", fiind exprimarea voinței legiuitorului.

Concluzionând, orice act de aplicare a unui norme de drept presupune interpretarea ei prealabilă spre a se stabili dacă este sau nu aplicabilă situației juridice avute în vedere, interpretarea legii realizându-se numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății.

Cu privire la argumentul contestatarii potrivit căruia organul de inspectie fiscala a depășit termenul de 6 luni a duratei de suspendare prevăzut la alin (2) al art.127, se reține ca acesta este un termen de recomandare și nu de decadere, în condițiile în care pentru depasirea acestuia nu s-a prevăzut nicio sancțiune.

În ceea ce privește nulitatea actiunii de inspectie fiscala, pentru încălcarea prevederilor legale referitoare la suspendarea inspecției fiscale, potrivit doctrinei, se reține ca trasaturile generale ale nulității **sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art.49 din legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.**

Astfel, în situația invocată de contestatară nu exista un caz de nulitate absolută, ci este vorba de o nulitate relativă, caz în care este necesar ca cel ce o invoca să probeze existența unei vătămări fapt nedemonstrat de contestatoare.

Față de cele mai sus menționate, argumentele contestatarii cu privire la faptul că inspecția fiscală a depășit dublul duratei prevăzute pentru finalizarea acesteia, precum și nelegalitatea deciziilor de suspendare a inspecției fiscale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. Față de argumentul contestatarii conform căruia a fost încălcat principiul bunei administrări, se reține ca:

Prevederile art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează „(2) **Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz**”, iar art.7 “Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal” alături de art.4 „Principiul legalității”, art.5 „Aplicarea unitară a legislației”, art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere”, precum și art.8-12 fac parte din capitolul II “Principii generale de conduită în

administrarea creanțelor fiscale” de la Titlul I “*Dispoziții generale*” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dispoziții care trebuie respectate de organele de inspecție fiscală în cadrul atribuțiilor ce le revin pentru efectuarea inspecției fiscale.

Invocarea de către contestatară a faptului că organele de inspecție fiscală aveau obligația, la stabilirea stării de fapt fiscale, să fie obiectivi, iar prin efectuarea unei analize a obligațiilor fiscale nu au respectat aceste principii nu se poate reține deoarece în desfășurarea activității de inspecție fiscală Codul de procedură fiscală stabilește, atât dispoziții generale cu privire la respectarea principiului legalității, a aplicării unitare a legislației, a condițiilor prevăzute în exercitarea dreptului de apreciere etc, cât și dispoziții exprese cu privire la inspecția fiscală, (art.113-art.133) respectiv obiectul acesteia, atribuții, metode de control, reguli etc.

Organul de soluționare a contestației reține că prin analizarea tuturor documentelor prezentate de societate au fost respectate și prevederile art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte”, la stabilirea situației de fapt fiscale fiind luate în considerare toate circumstanțele edificatoare. Că este așa reiese din faptul că societatea nu a prezentat în contestație care ar fi fost elementele edificatoare ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală și care ar fi influențat în mod direct cele constatate.

De asemenea, conform celor arătate mai sus au fost respectate toate dispozițiile Codului de procedură fiscală, inclusiv ale art.6, potrivit căruia „

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și

are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele **rezonabilității și echității**, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, **acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația.** Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal”,

Față de cele de mai sus se reține că prin contestație nu se aduc argumente cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu ar fi avut în vedere prevederile art.6 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, iar în ce privește prevederile art.6 alin.(2) și (3) nu au fost prezentate argumente sau documente din care să rezulte nerespectarea de organele de inspecție fiscală a „**limitelor rezonabilității și echității**” în exercitarea dreptului de apreciere, respectiv pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația.

De asemenea, se reține ca Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

”ART. 12 Buna-credință

(1) *Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

(3) *Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

(4) *Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.*“

De asemenea, relațiile dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credință, care se prezumă până este dovedit contrariul. **Prezumarea bunei credințe nu presupune ca organele fiscale să admită orice fel de afirmații ale contribuabilului, fără ca acestea să fie coroborate cu alte mijloace de probă, conform legii.**

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de verificare fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la contestatar, documente și informații de la terți, analizând totodată și informațiile existente în bazele de date ale ANAF.

Întrucât, prin constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste sursa fondurilor utilizate, organele de verificare fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, neexistând elemente privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a principiului bunei-credințe.

Astfel, față de cele reținute, organul de soluționare înțelege că în limita documentelor și mijloacelor de probă prezentate de persoana juridică verificată, organele de verificare fiscală au dat dovadă de bună credință în aprecierea surselor de fonduri indicate de contestatar, motiv pentru care argumentul nu se va reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, referitor la **invocarea art.41 din Carta drepturilor fundamentale ale Uniunii Europene, preluat la art.7 și art.17 din Codul European al Bunei Conduite Administrative**, conform cărora:

„(1) Orice persoană are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.

(2) Acest drept include în principal:

(a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere;

(b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial;

(c) obligația administrației de a-și motiva deciziile.

(3) Orice persoană are dreptul la repararea de către Uniune a prejudiciilor cauzate de către instituțiile sau agenții acesteia în exercitarea funcțiilor lor, în conformitate cu principiile generale comune legislațiilor statelor membre.

(4) Orice persoană se poate adresa în scris instituțiilor Uniunii într-una din limbile tratatelor și trebuie să primească răspuns în aceeași limbă.”

se reține că toate aceste prevederi au fost respectate de către organele de inspecție fiscală având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată au fost prezentate motivele de fapt și de drept în baza cărora au fost calculate obligații fiscale suplimentare, iar la finalul inspecției fiscale societății i-au fost înmânate draftul actului administrativ fiscal emis pentru a-si putea exprima punctul de vedere cu privire la constatări, înaintea finalizării deciziei de impunere.

Astfel, nu se poate invoca de către societatea faptul că nu a beneficiat de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea organelor de inspecție fiscală. De altfel, prin contestație nici nu se prezintă o astfel de situație care să fi adus societății prejudicii de natură să i se îngreiească drepturile prevăzute de Carta drepturilor fundamentale ale Uniunii Europene.

Conform celor mai sus exprimate se reține ca nu pot fi retinute argumentele contestatarei nici cu privire la depasirea dublului duratei

inspecției fiscale și nici cu privire la argumentele referitoare la nulitatea deciziei/deciziilor de suspendare a inspecției fiscale și încălcarea principiului buneii administrări.

3. În cea ce privește argumentul privind încălcarea dreptului la apărare al societății în sensul ca nu i s-a acordat un termen rezonabil pentru a analiza concluziile inspecției fiscale și a formula un punct de vedere, se rețin următoarele:

Potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Înainte de luarea deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

Totodată potrivit prevederilor art.130 alin.1, alin.2 și alin.5 din același act normativ:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consențințele lor fiscale, având totodată obligația ca înainte de luarea unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea, excepție făcând cazul în care întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului.

Față de prevederile legale mai sus menționate, din Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentanților societății contestatăre le-au fost solicitate informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art 130 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală

au comunicat societății înștiințarea pentru discuția finală și proiectul de raport de inspecție fiscală, comunicând societății faptul că discuția finală va avea loc la data de **00.00.2019**, ora **00**. Societatea a solicitat prelungirea termenului până la data de **00.00.2019**, iar organele de inspecție fiscală au aprobat prelungirea până la data de **00.00.2019**.

Urmare discuției finale din data de **00.00.2019**, societatea a prezentat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, fapt consemnat pe larg de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală la Cap VI – discuția finală cu contribuabilul. De asemenea, organele de inspecție fiscală, analizând punctul de vedere al contribuabilului la Cap. **000** Pct. **000** din Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2019**, au menționat concluziile lor asupra acestuia.

Prin urmare, invocarea faptului că societății verificate i-a fost încălcat dreptul de a fi ascultat și respectiv i-a fost limitat dreptul la apărare nu are susținere.

Se reține că, în fundamentarea tuturor constatarilor detaliate în raportul de inspecție fiscală au fost administrate și coroborate toate documentele și informațiile cunoscute organului de control.

Astfel, se reține că în conformitate cu prevederile art. 130 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul a prezentat în scris punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală.

În concluzie, în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, contribuabilului verificat i-au fost respectate atât dreptul de a fi informat cât și dreptul la apărare, având ca dovezi în acest sens chiar punctul de vedere formulat de **X** cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală și ulterior, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019**.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că s-au respectat prevederile legale privind acordarea contribuabilului a dreptului de a-și exprima punctul de vedere, așa cum prevede art. 9 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

Totodată, conform celor menționate anterior, organele de inspecție fiscală au informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale, cu respectarea prevederilor art. 130 din Codul de procedură fiscală.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost ingradit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Astfel, se poate constata că organele de inspecție fiscală au respectat dreptul la apărare al societății și dreptul contribuabilului de a fi ascultat, cu respectarea prevederilor legale amintite, prin urmare argumentele contestatarii nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

4. Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pe anul 2012 și pe anul 2013, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit pe anul 2012 și 2013 și de natura TVA pe anul 2013, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.[...].”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registrul reprezintă data începerii inspecției fiscale. În cazul de față așa cum s-a reținut anterior, data începerii inspecției fiscale este fără niciun dubiu data de **00.00.2018**, fiind înscrisă în RUC la poziția **000**.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține ca, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA se reține că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anii 2012 și 2013, se precizează:

“ART.35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art.34 alin.(5) lit.a) și b), alin.(14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în OPANAF nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit pe anul 2012.

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscala si obligatia corelativa s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declaratie privind impozitul pe profit*".

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit ar însemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, pentru perioada supusă verificării în ce privește impozitul pe profit **00.00.2012-00.00.2017** inspectia fiscală a început la data de **00.00.2018** și a fost finalizată în data de **00.00.2019**, iar Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.**000** a fost emisă la data de **00.00.2019**.

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2012 declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2013, iar **termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspectie fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2014 și pentru anul 2013 declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2014, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspectie fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2015.**

Astfel, în perioada cuprinsă între **00.00.2018 – 00.00.2019**, prescripția dreptului organelor de inspectie fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.111 alin.(2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2014, respectiv 01.01.2015 pentru impozitul pe profit rezultă că până la data începerii verificării, respectiv **00.00.2018** obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

Rezulta ca argumentele contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declarația 101 depusa la organul fiscal în anul 2013 (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala*).

În ceea ce privește TVA pe luna februarie 2013 sunt incidente prevederile art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

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

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

art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

Astfel, pentru TVA aferentă lunii februarie 2013 decontul de taxă se depune până la data de 25 martie 2013, iar termenul de prescripţie a dreptului la acţiune al organului de inspecţie fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2014**.

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscala si obligatia corelativa s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reţine că în cazul TVA, termenul de prescripţie a dreptului organului fiscal de a stabili obligaţii fiscale începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 *”Declaratie privind impozitul pe profit”*.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea TVA ar însemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.35, art.134 alin.2 şi alin.3 şi art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, pentru perioada supusă verificării în ce priveşte TVA **00.00.2013-00.00.2017** inspecţia fiscală a început la data de **00.00.2018** şi a fost finalizată în data de **00.00.2019**, iar Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr.**000** a fost emisă la data de **00.00.2019**.

Rezulta ca argumentele contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declaraţia 101 depusa la organul fiscal în anul 2014 (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala*), iar TVA pe luna februarie 2013 fiind declarata in anul urmator celui de realizare, prin Decontul de TVA deus la 25 martie 2013 (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala*),

Astfel, pentru TVA declarația pe luna februarie 2013 se depune până la data de 25 martie 2013, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2014.

În perioada cuprinsă între **00.00.2018 – 00.00.2019**, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.111 alin.(2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2014 TVA pe luna februarie 2013 rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 00.00.2018 obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

De asemenea, se reține că obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite în baza prevederilor Codului fiscal și a Normelor de aplicare a Codului fiscal, iar dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pe perioada de prescripție este în vigoare conform prevederilor mai sus enunțate.

În același sens este și Decizia nr.1378/21.10.2019 prin care Curtea de Apel Cluj, a menținut Sentința civilă nr.3867/21.12.2018 pronunțată de Tribunalul Cluj, în care s-au precizat următoarele:

“Cât privește invocarea de către reclamanta (...) a faptului că ar fi intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente perioadei 01.01.2009 - 31.12.2009 în ce privește impozitul pe profit, instanța reține că potrivit art.91 alin. 2 din Codul de procedură fiscală (OG nr.92/2003) aplicabil speței, termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23 dacă legea nu dispune altfel. Conform art.23 din Codul de procedură fiscală la care trimite art.91 alin.2, dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează, și se naște totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală. (...) impozitul pe profit aferent anului 2009 devine opozabil organului fiscal prin declarația contribuabilului care-l realizează, declarație depusă pe baza formularului prevăzut de lege, până la 25 martie 2010, iar prescripția dreptului organului fiscal de stabilire a acestei creanțe începe să curgă de la data de 01.01.2011 întrucât organul fiscal a stabilit în cursul anului 2016 ca efect al inspecției fiscale că acesta este datorat în cuantumul stabilit cu titlu de obligații suplimentare, se constată că termenul de prescripție nu era împlinit, astfel că apărarea reclamantei urmează a fi respinsă ca nefondată.”

Incidente speței sunt și reținerile Tribunalului Dolj, din Sentința civilă nr.1015/28.06.2019, menținute și de Curtea de Apel Craiova, prin Decizia civilă nr.2222/09.10.2019:

„În ceea ce privește excepția prescripției dreptului inspecției fiscale de a stabili în sarcina reclamantei obligații suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA pe anul 2011, instanța urmează a o respinge, având în vedere următoarele:

(...) termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentate de impozitul pe profit și TVA, aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție în conformitate cu art.23 alin.2 Cod procedură fiscală, acesta este în strânsă legătură cu stabilirea momentului în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și cu momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

(...)

- data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2013, pentru impozitul pe profit (...)

- data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2013, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011 (...)

Afirmația contestatarei, potrivit căreia termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații bugetare pentru anul 2013 a fost împlinit și prin depășirea duratei inspecției fiscale, nu poate fi acceptat în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât împlinirea termenului de prescripție nu se raportează la data finalizării inspecției fiscale și emiterii deciziei de impunere, ci se raportează la data începerii inspecției fiscale (**00.00.2018**), deoarece termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.92 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentele contestatarei de natură procedurală referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anii 2012 și 2013 și TVA pe luna februarie 2013, se va trece la soluționarea pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond

În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei impozit pe profit;
- 000 lei TVA.

1. Referitor la ajustarea veniturilor și cheltuielile în urma analizării Dosarului preturilor de transfer (denumit în prezenta DPT), veniturilor și cheltuielilor în urma analizării Dosarului preturilor de transfer (denumit în prezenta DPT), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la ajustarea veniturilor și cheltuielilor ca urmare analizei dosarelor preturilor de transfer în condițiile în care, în urma analizei argumentelor din contestație și a documentelor prezentate la aceasta, organele de inspecție fiscală au acceptat parțial aceste argumente și au procedat la recalcularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar inițial.

Perioada verificată: 2012-2017.

În fapt, urmare analizei DPT au rezultat următoarele:

În perioada 2012 - 2014, în cazul anumitor contracte de vânzare cereale către părțile afiliate analizate pentru care au fost identificate comparabile interne, prețul de vânzare a fost mai mic decât prețurile/valoarea medie a prețurilor practicate în cadrul unor tranzacții comparabile necontrolate, rezultând astfel ca vânzarea de cereale către părțile afiliate în cazul acestor contracte nu s-a efectuat la preț de piață, prețurile de vânzare practicate de **X** fiind mai mici decât cele practicate în relație cu societăți independente în cadrul unor tranzacții comparabile.

De asemenea, în perioada 2012 - 2017, **X** a vândut cereale către entitățile afiliate, caracterul de piață al prețurilor de transfer fiind testat prin aplicarea metodei marjei nete.

Comparând marja netă aferentă vânzării înregistrată de către **X** din tranzacțiile de vânzare cereale către entitățile afiliate cu intervalele de comparație pentru fiecare an din perioada verificată, s-a constatat că valoarea acestuia se situează sub limita inferioară (cuartila 1) a intervalului de comparație în perioadele 2012 - 2013 și 2015 - 2017, rezultând astfel că tranzacțiile de vânzare cereale către entitățile afiliate din anii respectivi cu entitățile afiliate s-au efectuat sub prețul de piață.

În perioada 2012 - 2014, **X** a vândut uleiuri vegetale către societatea afiliată **X H**. **În anul 2014, prețul de vânzare practicat de X a fost mai mic decât valoarea medie a prețurilor practicate în cadrul unor tranzacții comparabile** necontrolate, rezultând astfel că tranzacția de vânzare de uleiuri vegetale către societatea afiliată **X H** în anul 2014 s-a efectuat sub prețul de piață.

În perioada 2012 - 2014, **X** a achiziționat srot de soia de la societatea afiliată **X H**. **În anul 2013, pretul de achiziție plătit de X către X H a fost mai mare decât valoarea medie a prețurilor în cadrul unor tranzacții comparabile necontrolate**, rezultând astfel ca tranzacția de achiziție de srot de soia de la societatea afiliată **X H** din anul 2013 s-a efectuat peste prețul de piață.

Efectul ajustărilor operate în suma totală de **000 lei**, structurată pe anii fiscali 2012 - 2017, a constatat în recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru perioada 2012-2017 în baza prevederilor art.11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil până în anul 2015, cu modificările și completările ulterioare, precum și a Normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 22 - 25, 29, 31 - 36 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și a prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal valabil, precum și a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 5 alin.(1) a), d), alin.(2) - (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare ajustării a crescut baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma totală de **000 lei**, datorită veniturilor și cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite suplimentar, structurate pe ani, astfel:

- 2012: creșterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentând venituri stabilite suplimentar aferente vânzărilor de cereale;
- 2013: creșterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentând venituri stabilite suplimentar și cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar din care **000 lei** reprezentând venituri stabilite suplimentar aferente vânzărilor de cereale și **000 lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar aferente achizițiilor de srot de soia;
- 2014: creșterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei** reprezentând venituri stabilite suplimentar, din care **000 lei** aferente vânzărilor de cereale și **000 lei** aferente vânzărilor de uleiuri;
- 2015: creșterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentând venituri stabilite suplimentar aferente vânzărilor de cereale;
- 2016: creșterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentând venituri stabilite suplimentar aferente vânzărilor de cereale;
- 2017: creșterea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **000 lei**, reprezentând venituri stabilite suplimentar aferente vânzărilor de cereale.

În drept, pe perioada 2012-2015 sunt incidente prevederile:

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

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

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

- art.7 pct.21 lit.c) și pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

[...]

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

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

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

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

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

- pct.22-25, 29, 31-36 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

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

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra - sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției.

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

[...]

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

25. Metoda comparării prețurilor

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

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

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

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

29. Metoda marjei nete

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

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

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

Totodată, la pct.31 și 36 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“31. În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.

34. În aplicarea metodelor prevăzute la **art.11 alin.(2)** din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

35. La aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;

b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus".

Pe perioada 2016-2017 sunt incidente prevederile:

- art.19 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

[...]

(6) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

- art.11 alin.(4) lit.a) și d) din același act normativ, conform cărora:

“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. [...] . La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor; (...)
- d) metoda marjei nete;”.

- art.7 alin.(1) pct.32 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

- art.7 pct.26 lit.b) și c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;[...]

Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;”;

-pct.5 alin.(1) și (2) din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“5. (1) În aplicarea prevederilor art.11 alin.(4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

„a) metoda comparării prețurilor, care se bazează pe compararea prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori

similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la compararea internă a prețurilor utilizate de persoana juridică vizată în tranzacțiile cu persoane independente sau la compararea externă a prețurilor utilizate în tranzacții convenite între persoane independente. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate; (...)

d) **metoda marjei nete**, implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri;”

(2) În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) **diferențele determinate de particularitățile** bunurilor materiale, nemateriale sau ale **serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile**, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

(3) La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

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

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

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

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

- d) circumstanțele cazului individual;
- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

(5) Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

- a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;
- b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;
- c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;
- d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;
- e) În cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;
- f) condițiile speciale de concurență.

(6) În aplicarea metodelor se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul. În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă părți terțe independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare.

(7) În aplicarea metodelor se iau în considerare aranjamente financiare speciale, cum sunt: condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită. De asemenea, în cazul furnizării de către client de materiale sau de servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

(8) La aplicarea metodelor nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

- a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;
- b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;
- c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

(9) Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda cost plus.”

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

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

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

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

"Prețurile de transfer sunt semnificative atât pentru contribuabili cât și pentru administrațiile fiscale deoarece ele determină în mare parte veniturile și cheltuielile, și deci, profiturile impozabile ale companiilor asociate în diferite jurisdicții fiscale. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacții între companii asociate ce operau în aceeași jurisdicție. Problemele naționale nu sunt analizate în acest Ghid, care se concentrează pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de tratat deoarece ele implică mai multe jurisdicții fiscale și, prin urmare, orice ajustare adusă prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o modificare corespondentă într-o altă jurisdicție, după caz. Dar, dacă cealaltă jurisdicție nu este de acord să efectueze o ajustare corespondentă, grupul CMN va fi impozitat de două ori pentru o parte din profiturile sale. Pentru a minimiza riscul unei astfel de duble impuneri, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc în scop fiscal prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere.

Plecând de la situația de fapt constatată se reține că potrivit celor prezentate în Raportul de inspecție fiscală la cap.VI. "*Dosarul prețurilor de transfer*" (DPT) a rezultat ca **X** a derulat tranzacții în perioada 2012- 2017 cu persoanele afiliate, atât în calitate de furnizor, cât și în calitate de client.

Referitor la evaluarea analizei efectuată de societate în legătură cu tranzacțiile privind vânzarea de cereale de către X către entitățile afiliate, s-a efectuat analiza:

- Vânzări de cereale către **X H** (DPT 2011-2013);
- Vânzări de cereale către **X H** (DPT 2014);

- Comerțul cu cereale realizat de **X** (DPT 2015),
- Tranzacția unu: Achiziția și vânzarea de produse agricole de către **X** (DPT 2016);
- Tranzacția de comerț cu marfuri (DPT 2017).

Din analiza efectuată de societate în legătură cu tranzacțiile privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate au rezultat:

- tipurile de cereale vandute către societățile afiliate au constat în vânzări de grau, orz, porumb, rapita, floarea soarelui, etc;
- societatea a prezentat 5 studii de comparabilitate.
- prețurile pentru tranzacțiile cu grupul sunt formate în funcție de prețurile primite de **A R**, respectiv **X** de la brokeri și cele furnizate de **X H** (societățile afiliate) pentru fiecare lot de marfă pregătit pentru vânzare. Astfel, fiecare operațiune (achiziție sau vânzare de bunuri) este precedată de încheierea unui contract aferent respectivei tranzacții, indiferent dacă cealaltă parte contractantă este o societate din grup sau un terț.
- vânzările de cereale către societățile afiliate se efectuează în vrac și cuprind în general specificații potrivit contractelor încheiate cu societatea afiliată care fac referire la cantitate, tipul de marfă, ambalare, calitate, plată, perioada de livrare, condiții de livrare, penalități de neexecutare a contractului. Plata cerealelor se va efectua conform contractului, în USD și EURO.
- societatea are responsabilitatea îndeplinirii următoarelor **funcții**:
 - funcția privind găsirea și menținerea relațiilor cu furnizorii;
 - funcția privind plasarea comenzilor către furnizori și achiziționarea produselor;
 - funcția privind organizarea operațiunilor de logistică;
 - funcția privind controlul calității.
- **X H**, respectiv **X H** deține responsabilitatea îndeplinirii funcției privind organizarea operațiunilor de logistică, societatea **X H** realizând această funcție într-o măsură limitată;
- pentru îndeplinirea funcțiilor menționate, **riscurile asumate de societatea X sunt următoarele**:
 - riscul de piață;
 - riscul de neplată/neincasare;
 - riscul valutar;
 - riscul de calitate a produsului;
 - riscul asociat transportului, iar **X H**, respectiv **X H** își asumă într-o măsură limitată următoarele riscuri: riscul de piață, riscul de neplată/neincasare și riscul asociat transportului.
- activele utilizate în această tranzacție sunt marfurile (cereale), vehicule, ambalaje, depozite, resurse umane etc.
- în ceea ce privește vânzarea de cereale către societățile afiliate, **X își asumă profilul de trader de cereale, cu funcții și riscuri depline.**

Din analiza DPT privind vânzările de cereale către părți afiliate a rezultat:

- **pe perioada 2012-2013, societatea a folosit metoda compararii prețurilor prin evaluare internă**, comparația fiind efectuată pe fiecare tip de produs vândut de societatea **A R**, cât și în funcție de perioada în care tranzacția a fost derulată. S-a concluzionat că prețul de vânzare pe tonă încasat de **A R** de la societățile afiliate, a fost în linii generale apropiat sau similar cu cel încasat de la societăți independente pentru același tip produs și ca urmare și respecta principiile prețurilor de transfer din România.

Societatea a realizat o analiză folosind și metoda prețului de revânzare, prin evaluare externă, (în baza de date Amadeus) pentru a susține conformitatea cu principiul valorii de piață a prețurilor de transfer din cadrul acestei tranzacții.

Față de cele prezentate în DPT organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresele nr.**000/2018**, nr.**000/2019** și nr. **000/2019** completarea dosarului prețurilor de transfer și prezentarea analizei de comparabilitate pentru perioada 2012 - 2013, care să documenteze și să justifice ca prețurile de transfer respecta principiul valorii de piață, respectiv să prezinte următoarele informații:

Societatea a prezentat răspunsuri dar nu a prezentat **nu a prezentat o analiză de comparabilitate pentru perioada 2012 - 2013**, astfel echipa de inspecție fiscală a considerat că **dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet** și că societatea nu a documentat și nu a justificat prin metoda comparării prețurilor dacă prețurile de transfer respecta principiul valorii de piață.

În urma analizei detaliate a informațiilor prezentate de societate, s-a constatat că **există o neconcordanță** între datele prezentate în dosarul prețurilor de transfer și cele prezentate în completarea transmisă prin adresă nr.**000/2019** în ceea ce privește esanșionul final de societăți acceptate de către societate, respectiv esanșionul final este format dintr- un număr de 5 societăți comparabile în timp ce în exportul din aplicația AMADEUS prezentat în completarea transmisă prin adresă nr.**000/2019** societatea a acceptat un alt esanșion format dintr-un număr de 9 societăți comparabile, altele decât cele prezentate în dosarul prețurilor de transfer.

Mai mult, în același studiu anexat la adresă nr.**000/2019** se regăsesc și cele 5 societăți acceptate în cadrul dosarului prețurilor de transfer, care însă sunt respinse pe diferite motive, respectiv informații insuficiente, alt obiect de activitate sau pierderi înregistrate, conform fisierului „*Tranzacția 7_3_UE*”, foaia „*Benchmark*”.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că exportul din aplicația AMADEUS în format Excel al rezultatelor împreună cu strategia de căutare nu conține date financiare, respectiv valorile indicatorilor societăților din esanșion la data efectuării studiului, numărul de identificare (BvD id Number) al societăților potențial comparabile și nici criteriile de selecție și formulele de selecție cantitativă în format Excel astfel încât studiul de comparabilitate prezentat să poată fi verificat.

Prin adresa nr.**000/2019** s-a solicitat prezentarea exportului complet al rezultatelor din aplicatia AMADEUS aferent studiului de comparabilitate, in format Excel, impreuna cu strategia de cautare, criteriile de selectie, indicatorii financiari si formulele de selectie cantitativa, iar raspunsul la aceste clarificari prin adresa nr.**000/2019** a constatat in prezentarea unui alt studiu de comparabilitate aferent anului 2014.

Ca urmare, echipa de inspectie fiscala a considerat ca studiul de comparabilitate pentru perioada 2012 - 2013 este cel prezentat de societate in completarea transmisa prin adresa nr.**000/2019** si a procedat la analiza acestuia, rezultand urmatoarele:

- din esantionul de 9 comparabile nu au fost acceptate 4 comparabile, respectiv:

- **D S** , nr. BvD **000**;

- **A3**, nr. BvD **000**;

- **C N**, nr. BvD **000**;

- **S Y C**, nr. BvD **000**, prin prisma activitatii desfasurate, respectiv a functiilor indeplinite si a produselor comercializate.

- societatea a comparat media ponderata a indicatorului NCP obtinut de **A R** din vanzarea de cereale catre societatea afiliata **X H** pentru perioada 2011 - 2013 cu intervalul de comparare calculat pe baza mediilor ponderate ale indicatorilor NCP ai societatilor comparabile independente din perioada 2011 – 2013. Echipa de inspectie fiscala desi nu a acceptat aceasta abordare, considerand ca analiza intervalului de comparare trebuie realizata in acest caz pentru fiecare an fiscal in parte, comparand valoarea indicatorului inregistrat de **X** din vanzarea de cereale catre entitatile afiliate cu intervalul de comparare calculat pentru acelasi an, pe baza datelor din anul respectiv sau pe baza mediei ponderate aferente ultimilor 3 ani anteriori, avand in vedere faptul ca in cazul de fata nu este vorba de un ciclu de viata al produselor distribuite sau de cicluri ale afacerii care ar afecta material comparabilitatea iar aceasta abordare nu aduce valoare adaugata analizei.

Urmare eliminarii societăților care nu erau comparabile, a rezultat un eșantion final de **5 companii independente comparabile pentru perioada 2012 – 2013** și pentru ca societatea nu a prezentat date financiare pentru societățile analizate din perioada 2009 - 2010, echipa de inspectie fiscala a exportat din baza de date ORBIS aceste date financiare relevante pentru calculul indicatorului de profitabilitate și **a procedat la refacerea calculului indicatorului pentru societățile ramase in eșantion, folosind media ponderata a datelor din ultimii trei ani anteriori.**

- pentru anul 2014, societatea a folosit **metoda compararii prețurilor prin evaluare interna** prezentand **o situatie, cu titlu de exemplu**, ce contine detalii cu privire la preturile practicate de societate in relatie cu societatea afiliata **X H** comparativ cu preturile practicate in relatia cu societati independente. Comparatia a fost efectuata pe fiecare tip de produs vandut de **X**, cat si in functie de perioada in care tranzactia a fost derulata.

S-a concluzionat, pe baza exemplurilor prezentate, ca pretul de vanzare pe tona incasat de la societatile afiliate, a fost in linii generale apropiat sau similar cu cel incasat de la societati independente pentru acelasi tip produs si ca urmare, pretul incasat de **X** de la societati afiliate respecta, in linii generale, principiile preturilor de transfer din Romania.

In plus fata de aceasta analiza, pentru a intari concluzia prezentata ca urmare a aplicarii metodei compararii preturilor, **societatea a realizat o analiza folosind si metoda pretului de revanzare.**

Conform documentatiei prezentate in DPT, echipa de inspectie fiscala a analizat informatiile prezentate si a constatat ca **pentru anul 2014, analiza de comparabilitate nu este completă**, fiind prezentate exemple și nu toate contractele incheiate.

Pe baza informatiilor din aceste exemple, echipa de inspectie fiscala a observat ca **exista atat diferente intre conditiile de livrare prevazute in contractele de vanzare catre afiliati si cele din contractele pentru independenti, cat si diferente de cantitate.**

Astfel, s-a solicitat, prin adresa nr.**000/2018**, completarea dosarului preturilor de transfer si prezentarea analizei de comparabilitate pentru perioada 2014, iar prin adresa de raspuns nr.**000/2019**, societatea a prezentat informatiile cerute, **fara a efectua analiza de comparabilitate pentru toate aceste contracte** astfel incat sa justifice ca preturile de transfer practicate intre societatile afiliate respecta principiul valorii de piata.

Ca urmare, prin adresa nr.**000/2019** s-a solicitata **completarea analizei de comparabilitate pe baza metodei compararii preturilor prezentata in DPT**, respectiv extinderea analizei si pentru acele contracte de vanzare cu afiliatii care au fost prezentate in dosarul preturilor de transfer dar care nu se regasesc in situatia vanzarilor de cereale catre afiliati defalcata la nivel de tranzactie/contract prezentata in anexele la adresa de raspuns nr.**000/2019**.

In adresa de raspuns nr.**000/2019**, **societatea a prezentat o corelatie intre tranzactiile cu afiliati analizate in dosarul preturilor de transfer si contractele cu afiliati** prezentate in situatia contractelor de vanzare cereale transmisa prin adresa nr.**000/2019**, **fara a completa insa analiza de comparabilitate** solicitata.

Avand in vedere ca societatea nu a raspuns concret cererii de prezentare a analizei de comparabilitate, echipa de inspectie fiscala a procedat la transmiterea celei de a treia solicitari de completare de dosarul preturilor de transfer si de extindere a analizei prin metoda compararii preturilor interne la toate contractele de vanzare cereal catre entitatile afiliate prin adresa nr.**000/2019**, iar prin adresa de raspuns nr.**000/2019** se mentioneaza *„extinderea analizei CUP nu se poate realiza cu fiabilitate la nivelul fiecarui contract, avand in vedere caracteristicile de comparabilitate necesare”*.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat o analiza de comparabilitate pentru anul 2014, desi au existat solicitari repetate, echipa de inspectie fiscala considera ca **dosarul preturilor de transfer a fost**

prezentat incomplet si ca societatea nu a documentat si nu a justificat prin metoda comparării preturilor daca preturile de transfer respecta principiul valorii de piata.

Echipa de inspecție fiscală a acceptat studiul de comparabilitate prezentat de societate pentru anul 2014, strategia de cautare aplicata in cadrul studiului precum și criteriile de selecție cantitativa și calitativa.

Pornind de la eșantionul final de 15 societăți potențial comparabile independente pentru anul 2014 organele de inspecție fiscală **au procedat la eliminarea a 9 societăți care nu sunt comparabile cu X**, respectiv:

- **1**, nr. BvD **000**;
- **2**, nr. BvD **000**;
- **3**, nr. BvD **000**;
- **4**, nr. BvD **000**;
- **5**, nr. BvD **000**;
- **6**, nr. BvD **000**;
- **7**, nr. BvD **000**;
- **8**, nr. BvD **000**;
- **9**, nr. BvD **000**.

De asemenea, **s-a eliminat o societate pentru care nu exista informații suficiente**, respectiv **10**, nr. BvD **000** și s-a reintrodus in eșantionul final societatea **Q** nr.BvD **000**, exclusa de societate in cadrul analizei calitative, avand in vedere ca aceasta companie este comparabila cu **X** in cadrul tranzactiei privind vanzarea de cereale catre entitatile afiliate.

Ca urmare a rezultat un eșantion final de 6 companii independente comparabile pentru anul 2014, respectiv:

- **11**, nr. BvD **000**;
- **12**, nr. BvD **000**;
- **13**, nr. BvD **000**;
- **J**, nr. BvD **000**;
- **14**, nr. BvD **000**;
- **Q**, nr. BvD **000**.

- **pentru anul 2015, societatea a folosit metoda marjei nete**, prin evaluare externa, indicatorul de profitabilitate NCP (marja neta de profit) obtinut de societatea **X** din activitatea de distributie de cereale a fost de -0,411%.

Urmare analizei documentatiei prezentate in DPT aferent anului 2015, **s-a solicitat** prin adresa nr.**000/2018** prezentarea exportului din aplicatia AMADEUS in format Excel al rezultatelor impreuna cu strategia de cautare, criteriile de selectie si formulele de selectie cantitativa pentru studiul de comparabilitate realizat de societate.

Prin adresa de raspuns nr.**000/2019**, **societatea a prezentat un studiu de comparabilitate aferent unei alte tranzactii**, astfel incat echipa de inspectie fiscală a revenit cu o noua solicitare de informatii transmisa prin adresa nr.**000/2019**. **Societatea a prezentat exportul din baza de date Amadeus prin adresa de raspuns nr.000/2019.**

Din analiza modului de aplicare a metodei marjei nete pentru verificarea conformitatii cu principiul valorii de piata a tranzactiei privind vanzarea de cereale in relatia cu entitatile afiliate, **a rezultat ca societatea a acceptat din esantionul final de 6 societati comparabile pentru anul 2015 un numar de 2 societati care nu sunt comparabile cu X**, respectiv:

-3, nr. BvD 000;

- 2, nr. BvD 000, **având alt profil functional** (societatile care au statut de cooperative agricole) sau indeplinesc alte functii decat **X** in cadrul tranzactiei privind vanzarea de cereale catre entitatile afiliate.

De asemenea, **societatea a acceptat in esantionul final o societate pentru care nu exista informatii disponibile** din care sa reiasa ca este comparabila cu societatea analizata, respectiv compania **K**, nr. BvD 000, a carei pagina de internet nu functioneaza.

Totodata, **nu au fost aplicate in mod obiectiv criteriile de selectie calitativa, societatea excluzand din esantionul final de comparabilitate un numar de 5 societati comparabile, o parte din aceste companii fiind acceptate in esantionul final de comparabile din anul 2014 stabilit de societate**, respectiv:

- 11, nr. 000;

- 13, nr. BvD 000, precum **si in esantionul final de comparabile din perioada 2012 - 2013 stabilit de societate**, respectiv:

- 13, nr. BvD 000;

- Q, nr. BvD 000.

- pentru anul 2016, societatea a selectat metoda marjei nete prin evaluare externa, indicatorul de profitabilitate marja operationala (MO) definita ca fiind raportul dintre profitul si veniturile operationale, pe anul 2016 fiind de 0,60%.

S-a concluzionat ca marja operationala de 0,60% obtinuta în anul 2016 ce vizeaza vanzarea de produse se situeaza in interiorul intervalului determinat, ceea ce se poate interpreta ca pretul facturat de **X** pentru acest tip de tranzactie respecta, in linii generale, principiul preturilor de transfer.

Societatea **a realizat si o analiza pe baza metodei compararii preturilor prin evaluare interna pentru a testa vanzarile de grau ale X catre parti afiliate**. Astfel, MCP (metoda compararii preturilor) a fost selectata ca metoda adecvata pentru a sustine analiza vanzarilor de grau de catre **X** catre societatile afiliate deoarece societatea a identificat informatii fiabile cu privire la pret pentru a fi utilizate intr-o analiza MCP a vanzarilor sale de grau catre parti afiliate. Societatea a concluzionat ca pentru contractele analizate, preturile se incadreaza, fie in intervalul de preturi pentru grau intre parti neafiliate, fie deasupra acestuia, ceea ce inseamna ca **X** nu a fost subcompensata in vanzarile sale de grau catre parti afiliate.

In sustinerea concluziilor prezentate in dosar, bazate pe analiza metodei compararii preturilor pentru vanzarile de grau, precum si pentru a testa achizitiile si vanzarile de orz efectuate cu companii afiliate ce au fost excluse de la analiza generala a profitabilitatii, **societatea a realizat o analiza**

coroborativa utilizand metoda marjei nete pentru tranzactiile de grau si orz.

Prin urmare, **X** considera ca nu a fost subcompensata sau suprataxata in tranzactiile sale referitoare la grau si orz efectuate cu parti afiliate, astfel ca politica de preturi a **X** pentru aceasta tranzactie este rezonabila.

- pentru anul 2017, societatea a selectat metoda marjei nete, prin evaluare externa, indicatorul de profitabilitate: marja operationala (MO) definita ca fiind raportul dintre profitul si veniturile operationale. Concluzia emisa a fost ca marja operationala de 0,60% obtinuta se situeaza in interiorul intervalului determinat, ceea ce se poate interpreta ca pretul facturat de societatea **X** pentru acest tip de tranzactie respecta, in linii generale, principiul preturilor de transfer.

In ceea ce privește dosarele prețurilor de transfer aferente perioadei 2016 – 2017, s-au identificat deficiente cu privire la modul de justificare a preturilor de transfer practicate in relatie cu partile afiliate.

S-a solicitat prin adresa nr.**000/2018** prezentarea exporturilor din aplicatia AMADEUS in format Excel al rezultatelor impreuna cu strategia de cautare, criteriile de selectie si formulele de selectie cantitativa pentru studiul de comparabilitate realizat de Societate.

Prin adresa de raspuns nr.**000/2019**, **societatea a prezentat un studiu de comparabilitate incomplet**, continand informatii doar despre societatile din esantionul final, fara informatii privind strategia de cautare, criteriile de selectie si formulele de selectie cantitativa.

S-a revenit cu o noua solicitare de informatii transmisa catre societate prin adresa nr.**000/2019**, iar prin adresa de raspuns nr.**000/2019**, societatea a mentionat ca pentru anii 2016 si 2017 **cautarile de comparabile au fost efectuate utilizand aplicatia Global Fusion, aplicatie care acceseaza baza de date Amadeus**. Potrivit societatii, utilizarea acestei aplicatii face indisponibila o captura de ecran cu strategia de cautare, respectiv exporturile din baza de date Amadeus in format Excel, ceea ce face imposibila verificarea modului de aplicare a criteriilor cantitative si calitative asupra esantionului initial de societati comparabile si a modului de calcul a indicatorilor aferenti societatilor din esantionul final.

Avand in vedere ca **societatea nu documentat de modul de realizare a analizei de comparabilitate pentru perioada 2016 - 2017**, desi au existat solicitari repetate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca **dosarul preturilor de transfer a fost prezentat incomplet și societatea nu a documentat si nu a justificat prin metoda marjei nete daca preturile de transfer respecta principiul valorii de piata**.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind vanzarea de cereale catre entitățile afiliate din perioada 2012 - 2017 in vederea eliminarii deficiențelor din analizele prezentate de societate, astfel:

- **in ceea ce privește vânzarea de cereale către entitățile afiliate din perioada 2012 - 2014 și din anul 2016**, având în vedere că societatea nu a prezentat o analiză de comparabilitate prin aplicarea metodei comparării prețurilor interne privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate, echipa de inspecție fiscală a considerat că DPT din perioada 2012 - 2014 au fost prezentate incomplet și că societatea nu a documentat și nu a justificat dacă prețurile de transfer respecta principiul valorii de piață prin aplicarea metodei comparării prețurilor în această perioadă.

- având în vedere că societatea nu a documentat de modul de realizare a analizei de comparabilitate pentru perioada 2016 - 2017 prin metoda marjei nete, deși au existat solicitări repetate, echipa de inspecție fiscală a considerat că DPT din perioada 2016 - 2017 au fost prezentate incomplet și că societatea nu a documentat și nu a justificat dacă prețurile de transfer respecta principiul valorii de piață prin aplicarea metodei marjei nete în această perioadă.

S-a procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer aferent vânzării de cereale către entitățile afiliate din perioadele 2012 - 2014 și 2016 - 2017, conform prevederilor art.7 alin.(4) din OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

De asemenea, societatea nu a documentat și nu a justificat dacă prețurile de transfer aferente vânzării de cereale către entitățile afiliate respecta principiul valorii de piață prin aplicarea metodei marjei nete în perioada 2012 - 2015.

- s-a acceptat utilizarea de către societate a **metodei comparării prețurilor interne** pentru analizarea tranzacției privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate din **perioada 2012 - 2014 și din anul 2016**, conform par. 2.13 din Liniile directoare privind prețurile de transfer OCDE:

- s-a acceptat **utilizarea metodei marjei nete** pentru restul tranzacțiilor pentru care nu au fost identificate comparabile interne necontrolate.

- **s-a realizat o nouă analiză de comparabilitate prin aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate interne**, pornind de la comparabilele interne identificate de societate, respectiv contractele de vânzare cereale către independenți, privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate din perioada 2012 - 2014 și din anul 2016, astfel:

- pentru fiecare contract de vânzare cereale analizat au fost cautate contracte de vânzare cereale necontrolate având ca obiect același tip de produse, inclusiv având aceeași calitate a marfii dacă aceasta este specificată în contract (grâu, porumb, floarea soarelui, etc.);

- a fost determinat câte un interval de comparație pentru fiecare contract analizat, luând în considerare tranzacții comparabile necontrolate a căror volum nu varia mai mult de +/-20 comparativ cu tranzacția analizată; în unele

cazuri unde nu au fost identificate suficiente tranzacții comparabile, limita de variație a fost extinsă la +/-30%;

- la determinarea intervalelor de comparare au fost selecționate tranzacțiile comparabile necontrolate pentru care contractele au fost încheiate într-un interval cuprins între +/-30 de zile de la data tranzacției analizate;

- tendința centrală a pieței a fost determinată ca medie a valorilor prețurilor exprimate în moneda contractului / tona metrice din contractele de vânzare comparabile sau ca valoare a prețului exprimat în moneda contractului / tona metrice din contractul de vânzare comparabil, după caz.

Urmare analizei efectuate, pentru o parte din contractele privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate din perioada 2012 - 2014 au fost identificate tranzacții comparabile interne, fiind calculate intervale de comparare conform situațiilor prezentate în anexele nr.000, nr.000 și nr.000.

În ce privește aplicarea metodei marjei nete:

- echipa de inspecție fiscală a acceptat partea testată aleasă, respectiv **X**.
- a acceptat indicatorul de profitabilitate utilizat de societate, respectiv indicatorul NCP marja netă;
- în ceea ce privește perioada 2012 - 2016, a utilizat valorile indicatorului NCP aferent activității de vânzare de cereale către entitățile afiliate din perioada 2012 - 2016, prezentat în dosarele prețurilor de transfer aferente perioadei 2012 - 2016.
- a ajustat valorile indicatorului NCP obținut de **X** din activitatea de vânzare cereale către entitățile afiliate din perioada 2012 - 2014 cu valoarea ajustărilor veniturilor din vânzarea de cereale către afiliați urmare aplicării metodei comparării prețurilor necontrolate interne;
- având în vedere că în dosarul prețurilor de transfer pentru anul 2017 societatea a calculat indicatorul NCP la nivelul vânzărilor totale de cereale din anul 2017, care includ și vânzări către terți, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea acestuia astfel încât să reflecte vânzările de cereale către entitățile afiliate din anul 2017, pornind de la informațiile prezentate de societate în adresa de răspuns nr.000. Astfel, valorile rezultate pentru indicatorul de profitabilitate NCP înregistrat de **X** din activitatea de vânzare de cereale către entitățile afiliate din perioada 2012 - 2017 au fost următoarele:

- Anul 2012: -1,46%;
- Anul 2013: 1,19%;
- Anul 2014: 1,19%;
- Anul 2015: -0,41%;
- Anul 2016: 0,60%;
- Anul 2017: -0,0013%.

- pe perioada 2012-2013 a acceptat studiul de comparabilitate prezentat de societate strategia de cautare aplicată în cadrul studiului precum și criteriile de selecție cantitativă și calitativă.

Pornind de la eșantionul final de 9 societăți potențial comparabile independente pentru perioada 2012 - 2013 stabilit de societate, au fost eliminate 4 societăți care nu sunt comparabile cu **X** și a exportat din baza de

date ORBIS date financiare pe perioada 2009-2010 relevante pentru calculul indicatorului de profitabilitate și a procedat la refacerea calcului indicatorului pentru societățile ramase în eșantion, folosind media ponderata a datelor din ultimii trei ani anteriori.

- pe anul 2014, a acceptat strategia de cautare aplicata in cadrul studiului precum și criteriile de selecție cantitativa și calitativa, a eliminat 9 societăți care nu sunt comparabile cu X, plus încă una pentru care nu exista date suficiente și a repus în interval o comparabila exclusa de societate.

- pe anul 2015, a acceptat strategia de cautare aplicata in cadrul studiului precum și criteriile de selecție cantitativa și calitativa, a eliminat o comparabila pentru date insuficiente și a reintrodus comparabile eliminate de societate rezultand 8 comparabile

- pe perioada 2016 - 2017 societatea nu a documentat modul de realizare a analizei de comparabilitate, echipa de inspectie fiscala ca efectuat un nou studiu, fiind identificate un numar de 9 companii comparabile pentru perioada 2016 – 2017.

Ca urmare:

- **s-a efectuat estimarea pe perioada 2012-2014, prin metoda compararii prețurilor**, având în vedere ca prețurile aferente anumitor contracte de vanzare cereale catre entitățile afiliate au fost subevaluate din punct de vedere al prețurilor de transfer și ca aceste tranzacții nu s-a efectuat la preț de piață, stabilindu-se **venituri impozabile în suma de 000 lei**, astfel:

- pentru anul 2012 venituri suplimentare impozabile in suma de **000 lei**;

- pentru anul 2013 venituri suplimentare impozabile in suma de **000 lei**;

- pentru anul 2014 venituri suplimentare impozabile in suma de **000 lei**.

-

- **în cazul metodei marjei nete**, comparand indicatorul NCP inregistrat de X din tranzactiile de vanzare cereale catre entitățile afiliate cu intervalele de comparare pentru fiecare an din perioada verificata, a rezultat ca valoarea acestuia se situeaza sub limita inferioara (cuartila 1) a intervalului de comparare in perioadele 2012 - 2013 si 2015 - 2017, rezultand astfel ca tranzactiile de vanzare cereale catre entitățile afiliate din anii respectivi cu entitatile afiliate s-au efectuat sub pretul de piata.

In acest caz, **s-a efectuat ajustarea prețurilor practicate de X in cadrul tranzactiilor de vanzare cereale catre entitățile afiliate in perioada 2012 - 2013 si in anul 2015** la tendinta centrala a pietei stabilita la valoarea medianei calculata pentru societatile independente comparabile;

- s-a efectuat **estimarea prețurilor practicate de X in cadrul tranzacțiilor de vanzare cereale catre entitățile afiliate in perioada 2016 - 2017** la tendinta centrala a pietei stabilita la valoarea medianei calculata pentru societatile independente comparabile.

Efectul ajustarilor/estimarilor operate in conditiile de mai sus s-a concretizat in stabilirea pentru perioada 2012 - 2013 si pentru perioada 2015 – **000 lei** a unor **venituri impozabile în suma totala de 000 lei**, astfel:

- pentru anul 2012 in suma de **000 lei**;
- pentru anul 2013 in suma de **000 lei**;
- pentru anul 2015 in suma de **000 lei**.
- pentru anul 2016 in suma de **000 lei**;
- pentru anul 2017 in suma de **000 lei**.

B. În ce privește tranzacțiile privind vânzarea de uleiuri către A R/X H (7.2 Vânzări de uleiuri către X H - DPT 2011-2013, 7.6 Analiza vânzărilor de uleiuri către X H - DPT 2014), în perioada 2012-2013, societatea a folosit metoda pretului de revanzare, prin evaluare externă, iar în anul 2014 societatea a folosit metoda pretului de revanzare, prin evaluare externă.

În urma determinării unui nou interval de comparabilitate pe perioada 2012-2013 și pe 2014 ca urmare a eliminării unei comparabile, respectiv a două comparabile pe anul 2014 s-a efectuat ajustarea prețurilor practicate de X în cadrul tranzacțiilor de vânzare uleiuri către entitățile afiliate la tendința centrală a pieței stabilită la valoarea medianei calculată pentru societățile independente comparabile, respectiv au fost stabilite, **pe anul 2014, venituri suplimentare impozabile în suma de 000 lei.**

C. Referitor la tranzacția privind achiziția de șrot de soia de la entități afiliate X H , în perioada 2012-2013 și 2014, societatea a folosit metoda pretului de revanzare, prin evaluare externă.

În urma reanalizării intervalelor de comparabilitate și eliminării a 4 comparabile pe perioada 2012-2013 și a 9 comparabile pe anul 2014, a eliminării unei comparabile pe motiv de date insuficiente și reintroducerii altei comparabile în intervalul de comparabilitate pe anul 2014 s-a efectuat **ajustarea prețurilor pe anul 2013 cu cheltuieli nedeductibile în suma de de 000 lei.**

Din analiza cap.VI "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală ca urmare a depunerii punctului de vedere de către societate organele de inspecție fiscală au efectuat o serie de corectii, cum sunt:

-referitor la comentariul societății privind analiza realizată de către echipa de inspecție fiscală și care a avut în vedere compararea unui contract semnat între părți afiliate, de la o anumită dată cu un contract semnat cu o parte terță, cu prețuri agreeate la date ulterioare (2 - 3 luni mai târziu), **echipa de inspecție fiscală și-a însușit observațiile societății privind data tranzacțiilor comparabile și a determinat intervalele de comparare selectând tranzacțiile comparabile necontrolate pentru care contractele au fost încheiate într-un interval cuprins între +/- 30 de zile de la data tranzacției analizate, efectuând modificările corespunzătoare în raportul de inspecție fiscală:**

- referitor la compania **S Y C**, acceptată de societate în esanșionul final de societăți comparabile, urmare a verificărilor informațiilor prezentate pe pagina de internet a companiei, **echipa de inspecție fiscală a acceptat argumentele societății și a respins această companie din esanșionul final**

de comparabile din perioada 2012 – 2013. Urmare a acestor constatari, echipa de inspectie fiscala a modificat esantioanele finale pentru perioada 2012-2013, atat pentru tranzactia 7.4.1 „Vanzari de cereale catre X H ” cat si pentru tranzactia privind achiziția de șrot de soia de la entitati afiliate si a efectuat modificarile corespunzatoare la pct. A.3.3.2.4 si C.3.2.2 din Capitolul IV din raportul de inspectie fiscala.

- referitor la solicitarea societatii privind **refacerea calculului pentru ajustarea preturilor aferenta achizitiei de șrot de soia**, echipa de inspectie fiscala si-a insusit observatiile societatii din Punctul de vedere si a corectat formula de calcul pentru indicatorul de profit aferent achizitiei de șrot de soia de la X H.

Referitor la argumentele din contestatie se retin urmatoarele:

În ceea ce privește argumentul cu privire la admiterea metodei marjei nete ca singură metodă fiabilă și relevantă pentru verificarea tranzacțiilor și anularea ajustărilor de prețuri de transfer efectuate pe baza metodei comparării prețurilor („MCP”) pentru perioada 2012-2014, se reține ca analiza pe baza metodei comparării prețurilor MCP testează doar acele tranzacții individuale privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate ale societății pentru care au fost identificate comparabile interne și nu are legătura cu analiza pe baza metodei marjei nete (MMN) realizată ulterior prin care s-au testat toate tranzacțiile privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate ale societății.

Mai mult, indicatorul de profitabilitate înregistrat de societate din vânzarea de cereale către entitățile afiliate a fost majorat de echipa de inspectie fiscală cu suma ajustărilor efectuate pe baza metodei comparării prețurilor, astfel încât să țină seama impactul aplicării metodei comparării prețurilor pe baza comparabilelor interne furnizate de societate. Faptul că indicatorul de profitabilitate înregistrat de societate din vânzarea de cereale către entitățile afiliate, ajustat de echipa de inspectie fiscală, depășește intervalul de comparare în anul 2014, nu exclude faptul că o parte din tranzacțiile individuale privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate ale societății nu au fost realizate la preț de piață și au fost ajustate urmare aplicării metodei comparării prețurilor necontrolate.

Referitor la aplicarea metodei comparării prețurilor (MCP), urmare aplicării metodei comparării prețurilor necontrolate MCP au fost testate individual tranzacțiile privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate ale societății, pentru fiecare tranzacție fiind identificate una sau mai multe comparabile interne, de la caz la caz, pe baza informațiilor privind tranzacțiile de vânzări cereale către societăți independente prezentate de Societate.

De asemenea, nici OPANAF nr.442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele de întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer și nici prevederile Liniilor directe privind prețurile de transfer emise de

OCDE nu exclude aplicarea metodei comparării prețurilor în situația în care analiza implică compararea prețului stabilit în cadrul unei tranzacții între părți afiliate cu prețul stabilit în cadrul unei singure tranzacții necontrolate comparabile. Mai mult, atât OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele de întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, cât și OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, reglementează și situațiile în care nu se poate determina un interval de comparare.

De asemenea, potrivit prevederilor par. 3.4 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE, în cadrul procesului de realizare a comparabilității, evaluarea comparabilelor interne, dacă este cazul (etapa 4) se realizează înainte de etapa alegerii metodei prețurilor de transfer (etapa 6). Organele de inspecție fiscală au evaluat comparabilele interne prezentate de societate în aplicarea metodei comparării prețurilor în dosarele prețurilor de transfer și au concluzionat că o parte din aceste tranzacții necontrolate sunt comparabile cu cele analizate, respectiv cu tranzacțiile efectuate de societate cu părțile afiliate.

Mai mult, în cadrul dosarului prețurilor de transfer pentru anul 2016, societatea a realizat o analiză de comparabilitate utilizând metoda comparării prețurilor necontrolate (MCP) privind tranzacția reprezentând vânzarea de grâu de către X către părțile afiliate (cap. IX, lit. A, pct. 4 din DPT).

În concluzie, referitor la argumentele aduse de societate cu privire la admiterea metodei marjei nete ca singură metodă fiabilă și relevantă pentru verificarea tranzacțiilor și anularea ajustărilor de prețuri de transfer efectuate pe baza metodei comparării prețurilor nu se rețin întrucât analiza realizată pe baza metodei comparării prețurilor MCP testează doar acele tranzacții individuale pentru care au fost identificate comparabile interne.

Referitor la argumentul privind aplicarea în mod greșit și nefiabil a metodei comparării prețurilor (MCP) pentru a testa vânzările de cereale realizate de societate către entități afiliate, se rețin următoarele:

Având în vedere alegerea metodei comparării prețurilor de către societate, precum și faptul că societatea dispune de comparabile interne astfel încât să poată fi realizată o analiză de comparabilitate cât mai precisă, în cazul tranzacțiilor analizate poate fi aplicată metoda comparării prețurilor pe baza comparabilelor interne prezentate de societate.

Potrivit prevederilor paragrafului 3.4 din Liniile directoare privind prețurile de transfer OCDE, în realizarea analizei de comparabilitate, revizuirea eventualelor comparabile interne (pasul 4) se realizează înaintea determinării surselor de informații externe (pasul 5).

Referitor la afirmația potrivit căreia noile analize pe baza metodei CUP nu respectă prevederile legale în materie de prețuri de transfer, precizăm că noile analize au fost efectuate în cadrul inspecției fiscale pe baza comparabilelor interne prezentate de societate urmare unor solicitări ulterioare

prezentării dosarelor prețurilor de transfer și respectă în totalitate reglementările în domeniul prețurilor de transfer.

În ceea ce privește comentariul privind analiza realizată de către organele de inspecție fiscală și **care a avut în vedere compararea unui contract semnat între parti afiliate, de la o anumită dată cu un contract semnat cu o parte terță, cu prețuri agreeate la alte date (+/-30 de zile de la data tranzacției analizate)**, în cadrul dosarelor prețurilor de transfer pentru perioada 2012 - 2014, în aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate (MCP), societatea a ales pentru comparare contractele controlate încheiate cu afiliați dintr-o lună cu contracte necontrolate încheiate cu independenți din aceeași lună, existând situații în care a fost comparat un contract controlat încheiat la începutul lunii cu contracte necontrolate încheiate la sfârșitul lunii respective.

Această abordare lunară aleasă de societate în cadrul Dosarelor prețurilor de transfer este limitativă întrucât nu ia în calcul contractele încheiate în luna anterioară ci doar pe cele încheiate în luna în curs, limitând astfel numărul de contracte necontrolate potențial comparabile. Folosirea unui interval de +/-30 de zile de la data tranzacției analizate elimină această limitare și este în concordanță cu modul de aplicare a metodei comparării prețurilor necontrolate (MCP) de către societate descrisă anterior.

Referitor la analiza detaliată prezentată de societate și inclusă în Anexa 000 - MCP la contestație, pentru fiecare an din perioada 2012 - 2014, **prin adresa nr.000/2020**, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

- pentru anul 2012:

- analiza de comparabilitate realizată între contractul intragrup nr.**000** și contractul semnat cu partea terță nr.**000**, este considerată de societate greșită datorită faptului că între cele două contracte este o perioadă mai mare de 30 de zile, astfel că nu este respectat criteriul de +/- 30 zile menționat în analiza efectuată de organele de inspecție fiscală. Societatea precizează că există o diferență calitativă între cele două mărfuri, respectiv proveniența grâului vândut către partea afiliată este din Ucraina, în timp ce grâul vândut către partea terță este din România.

Urmare analizei acestor date a rezultat că în cazul contractului intragrup nr.000 s-a produs o eroare materială privind data de semnare, în situația prezentată în anexa la raportul de inspecție fiscală figurând data de **00.00.2012**, în realitate data contractului fiind **00.00.2012**. Drept urmare, echipa de inspecție este de acord cu argumentul societății și elimină acest contract din cadrul analizei.

În ceea ce privește argumentul care face referire la diferența calitativă de marfă, în cazul contractului intragrup, pentru tipul de marfă este specificat grâu de proveniență Europa de Est. Conform datelor din contract, nu se regăsește niciunde faptul că grâul este de proveniență Ucraina. De altfel, nici în contractul semnat cu partea terță **D** nu se specifică țara de origine a mărfii,

ca urmare că nu există suficiente informații despre o eventuală diferență calitativă între cele 2 mărfuri.

În plus, societatea menționează în Anexa **000** din contestație că „tranzacția cu **C** este una aparte - pentru că Societatea avea dreptul de a importa grâu din Ucraina în Uniunea Europeană iar **C** achiziționase o cantitate mare de grâu în tranzit nevămut, **X** a încheiat în aceeași zi 2 contracte cu **C** (achiziție de grâu pentru a fi importat/vămut și ulterior revândut tot către **C**. Din această perspectivă, tranzacția de vânzare de grâu către **C** nu poate fi considerată comparabilă cu nicio altă tranzacție”.

Echipa de inspecție considera că acest argument prezentat de societate este irelevant în situația dată deoarece operațiunile întreprinse, respectiv achiziția de grâu de la afiliat și revânzarea către același afiliat nu schimbă substanța operațiunii derulate, prețul practicat între cele două societăți afiliate în baza contractului fiind definitoriu pentru analiză.

În concluzie, echipa de inspecție este de acord cu argumentul societății cu referire la depășirea celor +/- 30 zile stabilite în baza criteriului de comparabilitate și modificarea în consecință analiza de comparabilitate pentru anul 2012 prin aplicarea metodei comparării prețurilor (MCP) conform celor prezentate în Anexa **000**_contestație.

- pentru anul 2013:

În cazul contractului intragrup nr.**000** echipa de inspecție fiscală a ales două comparabile (contractele nr.**000** și **000**). Prețul stabilit intragrup este de **000** euro/tm, în timp ce comparabilele au următoarele prețuri: **000** euro/tm, respectiv **000** euro/tm, media fiind de **000** euro/tm. Pe baza acestor date reiese că prețul intragrup este inferior prețului mediu calculat pentru entitățile terțe. Societatea consideră că în cazul contractului nr.**000** prețul este inferior prețului intragrup și că din acest preț trebuie scăzut comisionul brokerului (**000** EUR) pentru a compara exclusiv prețul cerealelor.

Referitor la contractul nr.**000**, societatea precizează că marfa vândută este grâu de tip panificație în timp ce vânzarea către entitatea afiliată este grâu de tip furajer, ca urmare nu se poate realiza o comparație între cele două contracte. Societatea a menționat că nici data de semnare a contractului nu se încadrează în cele 30 de zile stabilite pentru comparabilitate.

Urmare analizei argumentelor aduse de societate, echipa de inspecție este de acord cu argumentul care vizează contractul nr.**000** cu referire la excluderea comisionului brokerului din prețul stabilit prin contract.

În ceea ce privește contractul nr.**000**, echipa de inspecție este de acord cu argumentele societății cu privire la diferența calitativă dintre cele două mărfuri și la neîncadrarea în termenul de +/- 30 de zile de la data semnării contractului intragrup.

În cazul contractelor intragrup nr.**000** și nr.**000** pentru care echipa de inspecție fiscală a ales pentru comparabilitate aceleași contracte cu terții (contractele nr.**000** și **000**) și este de acord cu argumentele societății cu referire la diferențele de calitate existente între mărfurile vândute, conform specificației din contract și la neîncadrarea în termenul de +/- 30 de zile de la

data semnării contractului intragrup, unul dintre contractele comparabile (150/29356) depășind această perioadă.

În cazul contractului intragrup nr.**000**, societatea precizează că „prețul pe piața agricolă a scăzut în perioada **00 - 00 2013** (între datele celor 2 contracte de grâu furajer) cu **000 EUR** pe bursa Matif Franța. Luând în considerare această evoluție a prețului pieței dar și comisionul de brokeraj aplicat contractului cu terț, prețurile între cele două contracte sunt similare”. Echipa de inspecție fiscală respinge argumentul adus de societate, care face referire la o piață pe care se tranzacționează mărfuri/cereale cu anumite specificații și caracteristici și care reprezintă de fapt, comparabile externe. Analiza susținută de echipa de inspecție fiscală a fost realizată pe baza comparabilelor interne, cu aplicarea metodei comparării prețurilor pentru tranzacții necontrolate, pe baza contractelor semnate între societate și părți independente. Mai mult, nici societatea, în aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate (MCP), atunci când a comparat contractele controlate încheiate cu afiliați dintr-o lună cu contracte necontrolate încheiate cu independenți din aceeași lună, nu a ținut cont de fluctuația prețurilor pe piață.

În cazul contractului intragrup nr.**000**, echipa de inspecție fiscală a ales pentru comparabilitate contractul nr.**000** semnat cu entitatea terță **C2**. Societatea menționează în contestație că aceste contracte „nu sunt comparabile deoarece începând cu **00.00.2013** prețul la grâu a început să scadă semnificativ. De exemplu, pe **00.00.2013** (2 zile mai târziu) Societatea a realizat o vânzare tot către partea terță **C2** la un preț de **000 EUR** - cu **000 EUR** mai mic (contract nr.**000**)”. Echipa de inspecție constata că aceste argumente nu pot fi luate în calcul deoarece contractul nr.**000** la care face referință societatea nu este comparabil cu contractul intragrup analizat, cel mai relevant aspect fiind legat de tipul de marfă, astfel marfa vândută către entitatea terță este grâu de tip furajer în timp ce contractul intragrup din analiză prevede vânzarea de grâu de panificație. Există de asemenea, diferențe de cantitate între cele două contracte.

Pentru contractul intragrup nr.**000** a fost ales pentru comparabilitate contractul nr.**000** semnat cu entitatea terță **C2**. În cadrul contestației, societatea afirmă că aceste contracte nu sunt comparabile deoarece „începând cu **00.00.2013** prețul la grâu a început să scadă semnificativ. De exemplu, pe **00.00.2013** (2 zile mai târziu) Societatea a realizat o vânzare tot către partea terță **C2** la un preț de **000 EUR** - cu **000 EUR** mai mic (contract nr.**000**)”. Societatea face mențiunea potrivit căreia compararea exclusivă a prețului cerealelor trebuie să țină cont și de comisionul de broker de **000 EUR**, astfel încât prețul contractului semnat cu partea terță să se diminueze cu acest comision.

Analiza susținută de echipa de inspecție fiscală a fost realizată pe baza comparabilelor interne, cu utilizarea metodei comparării prețurilor pentru tranzacții necontrolate, pe baza contractelor semnate între societate și părți independente. Unul dintre criteriile de comparabilitate ales pentru analiză

constă în raportarea la o perioadă de +/- 30 zile de la data semnării contractului analizat.

Echipa de inspecție respinge argumentul societății potrivit căruia *"...prețul la grâu a început să scadă semnificativ"*, considerând că această observație face referire la o posibilă analiză de comparabilitate pe baza metodei comparării prețurilor cu utilizarea comparabilelor externe. Mai mult, exemplul dat de societate face trimitere la un contract semnat cu partea terță ce nu respectă termenii de comparabilitate, respectiv cantitatea mărfii tranzacționate.

De asemenea, echipa de inspecție este de acord cu argumentul societății care vizează contractul nr.000 încheiat cu partea terță privind excluderea comisionului brokerului din prețul stabilit prin contract.

Pentru contractul intragrup nr.000, comparabila aleasă de echipa de inspecție fiscală a fost contractul nr.000 semnat cu entitatea terță **C2**. Mențiunea societății din contestație este redată în cele ce urmează: *„Contractele nu se pot compara deoarece grâul vândut către partea terță **C2** este de tip FURAJER în timp ce vânzarea către afiliat este cu grâu tip PANIFICAȚIE - diferă marfa agricolă.”*

Echipa de inspecție este de acord cu argumentul societății potrivit căruia există diferențe calitative între cele două mărfuri.

Pentru contractele intragrup nr.000, 000 și 000, analiza de comparabilitate s-a realizat având la bază contracte semnate cu entitățile terte nr. 000 și 000.

În cadrul contestației, societatea aduce următoarele argumente: *„Contractele nu sunt comparabile deoarece începând cu 00.00.2013 prețul la grâu a început să scadă semnificativ. De exemplu, pe 00.00.2013 a fost realizată o vânzare către terțul **C2** la un preț de 000 EUR (Nr. crt. 9 mai sus) iar pe 00.00.2013 (2 zile mai târziu) Societatea a realizat o vânzare tot către partea terță **C2** la un preț de 000 EUR - cu 000 EUR mai mic. Contractele cu terți din luna iunie nu pot fi comparate cu contractele cu afiliați din luna 00 având în vedere evoluția prețului pe piață”.*

Echipa de inspecție respinge argumentul adus de societate, care face referire la o piață pe care se tranzacționează mărfuri/cereale cu anumite specificații și caracteristici și care reprezintă de fapt, comparabile externe. Analiza susținută de echipa de inspecție fiscală a fost realizată pe baza comparabilelor interne, cu aplicarea metodei comparării prețurilor pentru tranzacții necontrolate, pe baza contractelor semnate între Societate și părți independente. Mai mult, nici societatea, în aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate (MCP), atunci când a comparat contractele controlate încheiate cu afiliați dintr-o lună cu contracte necontrolate încheiate cu independenți din aceeași lună, nu a ținut cont de fluctuația prețurilor pe piață.

În cazul contractelor intragrup nr.000 și 000, comparabila aleasă de echipa de inspecție fiscală pentru analiză a fost reprezentată de contractul nr.000 semnat cu societatea I.

Societatea precizează în contestație că nu se poate realiza comparația întrucât contractul cu partea terță a fost anulat. Echipa de inspecție este de

acord cu argumentul Societății și exclude aceste contracte din analiza de comparabilitate.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală este de acord cu argumentele societății privind excluderea comisionului brokerului din prețul stabilit prin contract și neîncadrarea în termenul de +/- 30 de zile de la data semnării contractului intragrup, acceptarea parțială a argumentelor societății privind diferențele de calitate existente între mărfurile vândute, așa cum s-a arătat mai sus, respingerea argumentelor privind fluctuațiile de preț pe piața externă precum și modificarea în consecință a analizei de comparabilitate pentru anul 2013 prin aplicarea metodei comparării prețurilor (MCP) conform celor prezentate în Anexa **000**_contestație;

- **pentru anul 2014**, analiza de comparabilitate a fost realizată astfel:

Pentru contractul intragrup **000**, comparabilele interne alese de echipa de inspecție fiscală sunt reprezentate de contractele nr.**000** și **000**.

În ceea ce privește afirmația societății cu referire la nerespectarea criteriului de +/- 30 de zile stabilit în cadrul analizei, în cazul contractului nr.**000** echipa de inspecție este de acord cu argumentul societății și exclude acest contract din analiza de comparabilitate.

Cea de-a doua afirmație a societății este „*în luna 00 2014 prețul a scăzut semnificativ (odată cu începutul recoltatului de porumb), în consecință contractul de vânzare către terțul C3 din 00 00 nu poate fi comparat cu contractul intragrup cu X G din 00 00. De exemplu, pe data de 00 00 a fost încheiat un alt contract cu terțul S H pentru un preț net de 000 EUR (preț aproape identic cu cel comparat, și la o data mult mai apropiată)*”.

De subliniat este faptul că analiza a fost realizată pe baza comparabilelor interne, astfel că argumentul societății privind scăderea prețului pe piață începând cu luna septembrie nu poate fi luat în considerare având în vedere că prețurile pe o piață externă reprezintă comparabile externe, iar în cazul de față metoda aplicată fiind metoda comparabilității prețurilor pe bază de comparabile cu referințe interne. Mai mult, nici societatea, în aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate (MCP), atunci când a comparat contractele controlate încheiate cu afiliați dintr-o lună cu contracte necontrolate încheiate cu independenți din aceeași lună, nu a ținut cont de fluctuația prețurilor pe piață.

Mai mult, contractul la care face referire societatea, încheiat cu terțul **S H** la data de **00.00.2014** nu a putut fi verificat întrucât nu se regăsește în situația contractelor cu afiliații din anul 2014 transmisă în prima completare la dosarul de prețuri de transfer prin adresa nr.**000**.

Pentru contractul intragrup **000**, comparabila internă aleasă de echipa de inspecție fiscală o reprezintă contractul nr.**000**.

Societatea a prezentat în contestație următoarele: „*Contractele nu sunt comparabile deoarece în cursul lunii 00 2014 prețul la orz a scăzut semnificativ. Din exemplul prezentat în contestația la RIF, prețul pe piața agricolă la 00 00 2014 era cu 11% mai mic comparativ cu 00 00 2014. Astfel,*

diferența de preț de 4% dintre cele 2 contracte este una normală și a urmărit tendința pieței.

*În plus, contractul cu terțul **S H** are perioadă de livrare cu 30 de zile mai târziu, ceea ce presupune costuri suplimentare de depozitare și finanțare (orzul se recoltează în luna iunie, iar dacă livrarea este în luna iulie acesta va trebui depozitat)."*

În ceea ce privește argumentul privind fluctuația prețurilor pe piață, echipa de inspecție respinge acest argument, întrucât face referire la comparabile externe, în condițiile în care analiza de comparabilitate a fost realizată folosind metoda comparării prețurilor prin evaluare internă, utilizând comparabilele interne puse la dispoziție de societate. Mai mult, nici societatea, în aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate (MCP), atunci când a comparat contractele controlate încheiate cu afiliați dintr-o lună cu contracte necontrolate încheiate cu independenți din aceeași lună, nu a ținut cont de fluctuația prețurilor pe piață.

În ceea ce privește argumentul privind costurile suplimentare în relația contractuală cu partea terță **S H**, nu suntem de acord cu acesta și îl considerăm nejustificat, deoarece aceste costuri de depozitare și finanțare nu sunt prevăzute în contractele analizate iar societatea nu a prezentat, nu a documentat și nici nu a justificat o eventuală ajustare de comparabilitate care să țină cont de aceste diferențe. Mai mult, nici societatea, în aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate (MCP), atunci când a comparat contractele controlate încheiate cu afiliați dintr-o lună cu contracte necontrolate încheiate cu independenți din aceeași lună, nu a ținut cont de astfel de eventuale diferențe de comparabilitate.

De asemenea, conform prevederilor contractuale, perioada de livrare este un interval, respectiv 15.06 - 30.06 pentru afiliat și 01.07 - 31.07 pentru terț, ceea ce înseamnă că eventualele diferențele de costuri pentru depozitare între cele două contracte pot fi minime având în vedere perioadele apropiate de livrare (termenul final de livrare pentru afiliat este 30.06 iar termenul de început pentru afiliat este 01.07).

Astfel, echipa de inspecție își menține constatarea inițială conform căreia analiza a fost realizată pe bază de tranzacții/contracte comparabile.

Pentru contractul intragrup nr.000, comparabilele interne utilizate în analiză sunt reprezentate de contractele nr.000 și nr.000.

Societatea a prezentat în contestație următoarele: „*Comparația este greșită deoarece contractul este încheiat după o perioadă lungă (30 zile) iar prețul pe piață a avut o evoluție descrescătoare. De exemplu, pe 00 00 (la 2 zile față de contractul cu afiliatul **X G**) a fost încheiat un contract de vânzare cu terțul **G F** (nr. contract 000) pentru care prețul a fost de 000 EUR (cu 000 EUR mai mic).*”

Pentru cel de-al doilea contract comparabil (nr.000), societatea consideră că echipa de inspecție fiscală a realizat o comparație greșită „*doarece contractul este încheiat la o perioadă mai lungă de 30 de zile (a se vedea coloana Data contract) - nu respectă criteriul impus chiar de EIF.*”

În ceea ce privește argumentul privind fluctuația prețurilor pe piață, echipa de inspecție respinge acest argument și menține constatările inițiale în ceea ce privește alegerea contractului nr. **000** ca și comparabilă. Deși societatea menționează că prețul pe piață a avut o evoluție descrescătoare, raportat la data semnării contractului cu afiliatul (**00.00.2014**), considerăm că aceste argumente nu sunt justificate deoarece societatea face referire la comparabile externe (prețul pe piață), contrar analizei efectuate de echipa de inspecție care implică doar comparabile interne.

Subliniem că prețurile practicate de societate în tranzacții necontrolate reflectă nivelul de piață, astfel că prețurile practicate în relație cu societăți terțe aflate pe poziții de top printre traderii de cereale (**G, H**) au fost mult mai mari, **000 USD/tm** și **000 USD/tm** comparativ cu prețul practicat în relație cu afiliatul, respectiv **000 USD/tm**.

Mai mult, nici societatea, în aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate (MCP), atunci când a comparat contractele controlate încheiate cu afiliați dintr-o lună cu contracte necontrolate încheiate cu independenți din aceeași lună, nu a ținut cont de fluctuația prețurilor pe piață.

Conform contractului de vânzare cereale, semnat cu partea terță **G F** (contract nr. **000**) în data de **00 00 2014**, invocat de societate, acesta prevede livrarea unei cantități diferite de marfă comparativ cu cea din contractul analizat și cu un termen de livrare foarte apropiat de data semnării acestuia, în intervalul 18-30 septembrie, drept urmare criteriile de comparabilitate nu corespund și acest argument este respins.

În ceea ce privește argumentul societății cu referire la depășirea celor +/- 30 zile stabilite pe baza criteriului de comparabilitate în cazul contractului nr. **000** semnat cu partea terță **H**, echipa de inspecție este de acord cu acest argument și exclude acest contract din analiza de comparabilitate.

În concluzie, echipa de inspecție accepta argumentele societății privind neîncadrarea în termenul de +/- 30 de zile de la data semnării contractului intragrup, respinge argumentele privind fluctuațiile de preț pe piața externă și diferențe legate de termeni contractuali și modifica în consecință a analizei de comparabilitate pentru anul 2014 prin aplicarea metodei comparării prețurilor (MCP) conform celor prezentate în Anexa **000**_contestație.

De asemenea, așa cum s-a arătat și la Cap. IV, pct. A.3.3.2.3. din Raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a ajustat valorile indicatorului NCP obținut de **X** din activitatea de vânzare cereale către entitățile afiliate din perioada 2012 - 2014 cu valoarea ajustărilor veniturilor din vânzarea de cereale către afiliați urmare aplicării metodei comparării prețurilor necontrolate interne, așa cum este prezentat la punctul A.3.1 din prezentul capitol.

Urmare celor prezentate privind admiterea anumitor argumente ale societății, echipa de inspecție modifica calculului ajustărilor în cazul analizei de comparabilitate privind vânzările de cereale către afiliați folosind metoda comparării prețurilor necontrolate (MCP) pentru

perioada 2012 - 2014, conform celor prezentate în Anexa **000**_contestație, în Anexa **000**_contestație și în Anexa **000**_contestație.

De asemenea, echipa de inspecție modifica calculul indicatorului NCP obținut de X din activitatea de vânzare cereale către entitățile afiliate din perioada 2012 - 2014, conform celor prezentate în Anexa **000**_contestație, precum **și modifica calculul ajustărilor în cazul analizei de comparabilitate privind vânzările de cereale către afiliați folosind metoda metoda marjei nete (MMN) pentru perioada 2012 - 2014**, conform celor prezentate în Anexa **000**_contestație.

Referitor la argumentul privind calculul intervalului intercuartilar ca medie a datelor financiare pentru 3 ani anteriori, echipa de inspecție fiscală a realizat analiza de comparabilitate pentru fiecare an fiscal în parte, comparând valoarea indicatorului înregistrat de **X** din vânzarea de cereale către entitățile afiliate cu intervalul de comparare calculat pentru același an, pe baza datelor din anul respectiv sau pe baza mediei ponderate aferente ultimilor 3 ani.

Analiza de comparabilitate realizată și prezentată în raportul de inspecție fiscală a avut la bază analiza prezentată de societate în dosarele prețurilor de transfer. Astfel, echipa de inspecție fiscală a acceptat modul de calcul al intervalului de comparabilitate pentru societățile propuse în eșantionul final, pe baza datelor din anul respectiv (în cazul analizei din anul 2014), respectiv pe baza mediei ponderate a valorilor indicatorilor NCP din ultimii 3 ani, pentru analizele prezentate în dosarele prețurilor de transfer aferente anilor 2015, 2016 și 2017. Urmând aceeași abordare aplicată de societate în dosarele prețurilor de transfer pentru anii 2015, 2016 și 2017, echipa de inspecție fiscală a extins acest mod de calcul și pentru perioada 2012 - 2013, astfel ca pentru anul 2012 a calculat intervalul de comparabilitate pe baza mediei ponderate aferente ultimilor 3 ani (2009 - 2011), în timp ce pentru anul 2013 a calculat intervalul pe baza mediei ponderate aferente ultimilor 3 ani (2010 - 2012).

În concluzie, s-a aplicat aceeași abordare de principiu prezentată de societate în cadrul analizei privind tranzacția de vânzare de cereale către entitățile afiliate prezentată în dosarele prețurilor de transfer aferente anilor 2014, 2015, 2016 și 2017.

În ceea ce privește indicatorul în cazul în speta se impune testarea anuală a acestuia (abordare an pe an) având în vedere faptul că este calculat pe baza unor tranzacții controlate care nu reflectă prețul de piață, că nu este vorba de un ciclu de viață al produselor (de exemplu produse a căror durată de fabricație depășește un an) sau de cicluri ale afacerii care ar afecta material comparabilitatea și care ar impune o testare a valorii medii a acestuia pe o anumită perioadă, abordare care nu aduce valoare adăugată analizei.

În ceea ce privește indicatorul comparabilelor, datorită dificultăților legate de disponibilitatea informațiilor financiare, acesta poate fi determinat pe baza mediilor valorilor ultimilor 3 ani, **abordare care este în concordanță atât cu**

prevederile Liniilor Directoare prețurile de transfer OCDE cât și cele ale OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

Potrivit prevederilor art. 2 alin. (1) din OPANAF nr. 442/2016, „*Contribuabilii/Plătitorii din categoria marilor contribuabili, stabiliți prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate cu o valoare totală anuală, calculată prin însumarea valorii tranzacțiilor efectuate cu toate persoanele afiliate, exclusiv TVA, mai mare sau egală cu oricare din pragurile de semnificație, prevăzute la prezentul alineat, au obligația întocmirii anuale a dosarului prețurilor de transfer. Termenul de întocmire a dosarului prețurilor de transfer este termenul legal stabilit pentru depunerea declarațiilor anuale privind impozitul pe profit, pentru fiecare an fiscal.*”

Astfel, în baza OPANAF nr.442/2016, marii contribuabili au obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer până la termenul de depunere a declarațiilor anuale privind impozitul pe profit (în cazul de față, 31 martie pentru fiecare an fiscal). De menționat este aspectul conform căruia că la data respectivă (e.g. 31 martie 2016) nu există date financiare disponibile public pentru companiile comparabile în bazele de date recunoscute (i.e. Orbis - Bureau van Dijk) pentru a putea aplica abordarea an-pe-an. Aceasta deoarece furnizorii de date precum Bureau van Dijk, respectiv Registrul Comerțului nu dispun la acea dată de informații financiare ale societăților comerciale dat fiind faptul că termenul de întocmire a situațiilor financiare este 25 mai, existând astfel un decalaj de timp substanțial între momentul închiderii situațiilor financiare de către contribuabili urmând consolidarea acestora la nivelul Registrul Comerțului și ulterior procesarea acestora de către Bureau van Dijk.

Astfel, în vederea respectării cerințelor de documentare a prețurilor de transfer în termenul legal stabilit, marii contribuabili pot avea dificultăți din punct de vedere tehnic în realizarea unei analize de comparabilitate an-pe-an.

De asemenea, pentru o consistență în abordare la documentarea tranzacțiilor derulate înainte de anul fiscal 2016, echipa de inspecție considera necesară aplicarea metodei multianuale pentru întreaga perioadă supusă analizei în cadrul dosarului de prețuri de transfer.

Potrivit par.3.68 din Liniile Directoare privind prețurile de transfer OCDE, „*în principiu, este de așteptat ca informațiile referitoare la condițiile tranzacțiilor comparabile necontrolate întreprinse sau desfășurate în aceeași perioadă de timp cu tranzacția controlată (“tranzacții necontrolate contemporane”) să fie informațiile cele mai sigure de utilizat într-o analiză de comparabilitate, pentru că ele reflectă modul în care s-au comportat niște entități independente într-un context economic care este același cu contextul economic al tranzacției controlate a contribuabilului.*

Disponibilitatea informațiilor despre tranzacții necontrolate contemporane poate fi însă limitată în practică, în funcție de momentul culegerii lor.”

De asemenea, folosirea mediilor valorilor ultimilor 3 ani în cazul calculului indicatorului comparabilelor este în concordanță cu prevederile Liniilor Directoare prețurile de transfer OCDE și este necesară atunci când profitabilitatea societății este influențată în mod direct de fluctuația prețului bunurilor tranzacționate, respectiv al cerealelor în cazul de față, pentru atenuarea impactului acesteia asupra comparabilității.

Mai mult, referitor la folosirea mediilor multianuale, Liniile Directoare privind prețurile de transfer OCDE precizează următoarele:

- par. 3.76: *„Pentru a obține o înțelegere completă asupra factorilor și circumstanțelor tranzacției analizate, poate fi utilă analiza atât a anului de referire cât și a anilor precedenți. [...] O astfel de analiză poate fi utilă în special la aplicarea metodei marjei nete. Analiza multianuală poate de asemenea să îmbunătățească înțelegerea tranzacției în cazul contractelor pe termen lung.”*

- par. 3.78: *„Datele multianuale pot de asemenea să îmbunătățească procesul de selecție a companiilor comparabile de exemplu prin identificarea rezultatelor care pot indica variații semnificative de comparabilitate față de tranzacția analizată, în unele cazuri determinând eliminarea companiilor comparabile sau determinarea unor situații anormale în datele companiilor comparabile.”*

În concluzie, echipa de inspecție fiscală a folosit o abordare anuală (an pe an) în cazul indicatorului părții testate, respectiv în cazul indicatorului societății, precum și o abordare multianuală în cazul indicatorilor comparabilelor, aceștia fiind determinați în anumiți ani pe baza mediilor ultimilor 3 ani anteriori, cu excepția anului 2014, așa cum a procedat și societatea în cadrul Dosarelor prețurilor de transfer.

În consecință, referitor la argumentele aduse de societate în contestație cu privire la realizarea comparabilității pe baza mediei ponderate a valorilor indicatorilor NCP aferentă ultimilor 3 ani, echipa de inspecție menține utilizarea mediilor multianuale la determinarea indicatorilor comparabilelor în cadrul noii analize de comparabilitate prezentate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală precum și respingerea argumentelor societății.

Referitor la studiul de comparabilitate MMN pentru perioada 2012 – 2013 (pentru anii 2012 - 2013, se ia în considerare setul final de comparabile și intervalul intercuartilar prezentat de societate în dosarul prețurilor de transfer („DPT”) 2011 - 2013 și nu cele incluse în varianta de lucru (draft) a excelului „Tranzacția_7_3_UE”).

În ceea ce privește studiul de comparabilitate realizat de societate pentru tranzacția 7.4.1. „Vânzări de cereale către X H” (DPT 2011 - 2013), echipa de inspecție fiscală a solicitat în repetate rânduri prezentarea exportului din aplicația AMADEUS în format Excel al rezultatelor împreună cu strategia de căutare, criteriile de selecție și formulele de selecție cantitativă.

Singurul studiu prezentat de Societate pentru analiza tranzacției specificate este cel prezentat în completarea transmisă prin adresa nr.000/2019, respectiv fișierul „Tranzacția 7_3_UE”. Societatea afirmă în

contestație că studiul de comparabilitate prezentat prin adresa de completare nr. **000/2019** este o varianta de lucru, diferită de varianta din dosarul de prețuri de transfer, „*transmis cu scopul de a oferi EIF detalii suplimentare și nu cu scopul de a considera pentru analiza o variantă de lucru*”. Această afirmație prezentată de societate nu poate fi acceptată mai multe considerente:

- societatea nu a specificat în adresa de completare nr. **000/2019** faptul că studiul prezentat este o varianta de lucru;
- echipa de inspecție fiscală a constatat că există neconcordanțe în ceea ce privește componența eșantionului final în cadrul studiului prezentat din fișierul „Tranzacția 7_3_UE”, aspecte solicitate spre clarificare societății prin adresa nr. **000/2019**;
- răspunsul societății la aceste clarificări transmise prin adresa nr. **000/2019** a constatat în prezentarea unui alt studiu de comparabilitate aferent anului 2014.

Mai mult, urmare analizei exportului prezentat în fișierul „Tranzacția 7_3_UE”, echipa de inspecție fiscală a constatat că în foaia „Benchmark” se regăsesc un număr de 9 societăți comparabile acceptate de societate, confirmate și în foaia „Appendix Ro”, aceasta din urmă conținând societățile comparabile identificate urmare aplicării criteriilor de selecție invocate de societate, societățile acceptate în eșantionul final de 9 societăți precum și cele respinse împreună cu motivele de respingere. În același timp, echipa de inspecție fiscală a constatat că în fișierul „Tranzacția 7_3_UE”, în foaia „Amadeus Aprilie 2015” se regăsesc cele 5 societăți acceptate de societate în dosarul de prețuri de transfer, fără a fi prezentat modul de realizare a analizei de comparabilitate, respectiv motivele de respingere și algoritmul în baza căruia în care s-a ajuns la acest eșantion. Deși toate cele 5 societăți acceptate de societate în dosarul prețurilor de transfer au fost respinse tot de societate conform datelor din fișierul „Tranzacția 7_3_UE”, foaia „Appendix Ro”, echipa de inspecție fiscală a procedat la verificarea manuală a acestora, stabilind ca pentru 3 din cele 5 societăți nu sunt informații disponibile din care sa reiasă că sunt comparabile cu societatea analizată. Societățile al căror website-ul nu poate fi accesat sunt: **K**, **L** și **N**. Acest rezultat al verificării reprezintă o confirmare a datelor prezentate de societate în fișierul 7_3_UE, prin care toate cele 5 societăți au fost respinse.

În aceste condiții, echipa de inspecție fiscală a considerat că studiul de comparabilitate pentru perioada 2012- 2013 este cel prezentat de societate în completarea transmisă prin adresa nr. **000/2019**, respectiv studiul care include eșantionul de 9 societăți comparabile și a procedat la analiza acestuia. Ca urmare, echipa de inspecție fiscală a dat dovadă de bună credință și transparență în ceea ce privește analiza tranzacției de vânzare de cereale, solicitând în repetate rânduri societății clarificarea acestor aspecte.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia „*utilizarea arbitrară a unei variante de lucru inițiale a studiului de comparabilitate pentru vânzările de cereale pentru perioada 2012 - 2013 (diferită de cea prezentată în DPT 2011 - 2013), este echivalentă cu efectuarea unui nou studiu de către EIF (mai ales că și asupra acelei variante EIF a efectuat numeroase modificări a setului de*

companii comparabile)”, este nefondată întrucât nu a fost realizat un studiu nou pentru a analiza tranzacția prezentată în dosarul de prețuri de transfer pentru perioada 2012 - 2013, ci au fost analizate informațiile pe care societatea le-a pus la dispoziție, chiar dacă în acest caz au existat neclarități legate acestea.

Mai mult, societatea nu a prezentat informații privind modul în care a fost determinat eșantionul de 5 societăți comparabile prezentat în dosarul prețurilor de transfer, deși au existat numeroase solicitări în acest sens.

În concluzie, constatările s-au bazat pe datele prezentate de societate, verificările realizate de aceasta având la bază, atât informațiile prezentate în dosarul prețurilor de transfer 2012 – 2013, cât și cele prezentate în studiul de comparabilitate transmis de societate prin adresa nr. **000/2019**.

Mai mult, abordarea societății de a furniza informații contradictorii privind analiza de comparabilitate prin aplicarea metodei marjei a tranzacțiilor privind vânzarea de cereale către **X H** în perioada 2012 - 2013, precum și de a nu documenta sau justifica rezultatele analizei de comparabilitate prezentate în dosarul prețurilor de transfer, în condițiile în care au existat solicitări repetate, a condus la situația în care echipa de inspecție fiscală a fost nevoită să folosească studiul de comparabilitate transmis de societate prin adresa nr. **000/2019**, iar solicitarea respingerii analizei echipei de inspecție fiscală prin invocarea folosirii acestui studiu nu este justificată. Echipa de inspecție fiscală a depus eforturi rezonabile pentru clarificarea acestor aspecte și a încercat să utilizeze studiile prezentate de societatea acolo unde acest lucru a fost posibil.

Ca urmare, referitor la argumentele aduse de societate cu privire la studiul de comparabilitate pe baza metodei TNMM pentru perioada 2012 - 2013 pentru tranzacția 7.4.1. „Vânzări de cereale către **X H**”, echipa de inspecție menține constatările inițiale conform cărora analiza realizată este relevantă întrucât s-a bazat pe informațiile puse la dispoziție de societate, respectiv studiul de comparabilitate transmis de Societate prin adresa nr. **000/2019**.

Referitor la argumentul privind efectuarea în mod inconsecvent, nefiabil și greșit de către organele de inspecție fiscală de noi studii de comparabilitate pentru perioada 2012 - 2015 utilizând metoda marjei nete (MMN), nu se reține afirmatia de la pct. V, primul paragraf prin care societatea menționează că „în mod inconsistent EIF a respins studiile de comparabilitate realizate de Societate pentru tranzacțiile cu mărfuri agricole și, în funcție de criterii arbitrare și insuficient argumentate, pentru perioada 2012-2015 a efectuat numeroase ajustări asupra seturilor finale de companii comparabile indicate de către Societate în fiecare DPT. Pentru perioada 2016 - 2017 a efectuat un nou studiu de comparabilitate”.

Conform argumentelor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a acceptat studiile de comparabilitate prezentate de societate pentru perioada 2012 - 2015, strategia de căutare aplicată în cadrul studiilor precum și criteriile de selecție cantitativă și calitativă și a procedat la analiza acestora. Astfel, echipa de inspecție fiscală a realizat o verificare calitativă manuală a

eșantioanelor de societăți comparabile identificate de societate pentru evaluarea gradului de comparabilitate și al statutului de independență al acestor companii din perioada verificată.

În ceea ce privește tranzacția privind vânzarea de cereale către entitățile afiliate din perioada 2016 - 2017, având în vedere că societatea nu a documentat modul de realizare a analizei de comparabilitate, echipa de inspecție fiscală a considerat că dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet și ca societatea nu a documentat și nu a justificat prin metoda marjei nete dacă prețurile de transfer respectă principiul valorii de piață. Ca urmare, s-a procedat la efectuarea unui studiu nou de comparabilitate în scopul identificării de companii comparabile independente, utilizând baza de date ORBIS pentru a reflecta prețul de piață al tranzacției supuse analizei.

Echipa de inspecție fiscală a acceptat studiile de comparabilitate prezentate de societate pentru perioada 2012 - 2015, asupra cărora a realizat o verificare manuală, cu mențiunea ca însăși societatea a prezentat seturi diferite de eșantioane pentru aceasta perioadă.

Drept urmare, propunerea societății de extindere a studiului de comparabilitate efectuat de organele de inspecție fiscală și a eșantionului final de companii pentru perioada 2016 - 2017 pentru întreaga perioadă analizată, respectiv 2012 - 2017 nu poate fi luată în considerare, întrucât aceasta presupune ca echipa de inspecție fiscală să nu ia în considerare studiile prezentate de societate pentru perioada 2012 - 2015 și să estimeze cuantumul prețurilor de transfer.

Potrivit prevederilor art.7 alin.(4) din OPANAF nr.442/2016 „*Estimarea se va realiza numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer sau pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață*”.

Urmare informațiilor suplimentare prezentate de societate în contestație cu privire la modificările efectuate de echipa de inspecție fiscală asupra seturilor de comparabile din perioada 2012 - 2015, au fost efectuate verificări și s-au constatat următoarele:

- referitor la compania **O**, Bvd ID **000**, societatea consideră că nu poate fi reținută în setul de comparabile deoarece nu desfășoară activități similare tranzacțiilor analizate, compania vânzând semințe, fertilizatori și produse de protecție a plantelor. Analizând argumentele prezentate de societate, echipa de inspecție este de acord cu ele și procedează la eliminarea acestora din eșantionul final de comparabile, precum și modificarea în consecință a analizei de comparabilitate pentru perioada 2012 - 2013 prin aplicarea metodei marjei nete (MMN) conform celor prezentate în Anexa **000**_contestație.

- referitor la compania **P**, Bvd ID **000**, conform informațiilor de pe site, compania comercializează produse agricole, având o experiență de mai bine de 20 de ani. Compania oferă o gamă largă de cereale (cereale, fertilizatori,

semințe), îngrășăminte, semințe sau produse fitosanitare. De asemenea, oferă mai multe servicii agricole iar din anul 2015 compania e certificată ca multiplicator de semințe de cereale și leguminoase. Astfel, a considerat că această companie are un profil asemănător cu cel al societății analizate și propunem menținerea ei în eșantionul final de comparabile.

Mai mult, chiar și societatea a ales ca și comparabilă în Dosarul prețurilor de transfer pentru anul 2014 compania **12**, Bvd ID **000**, a cărei obiect de activitate include și comercializarea de fertilizatori și combustibil diesel.

De asemenea, o altă comparabilă aleasă de societate și acceptată în eșantioanele finale aferente dosarelor de preturi de transfer pentru anii 2014 și 2015 este compania **J**, Bvd ID **000**, aceasta având în obiectul de activitate atât comercializarea de cereale cât și producția de furaje naturale și activități de zootehnie (creșterea bovinelor).

Astfel, echipa de inspecție respinge argumentele societății în condițiile în care în studiile prezentate în dosarele prețurilor de transfer au fost alese comparabile care desfășoară și alte activități pe lângă cea de comercializare cereale.

- referitor la compania **R**, Bvd ID **000**, eliminată de echipa de inspecție fiscală în Proiectul de RIF datorită lipsei de informații, urmare observațiilor societății din Punctul de vedere precum și verificării paginii de internet a companiei, s-a constatat ca aceasta este activă și desfășoară activități de cumpărare și vânzare de produse agricole, îngrășăminte minerale, grăsimi și uleiuri. Ca urmare, echipa de inspecție fiscală a acceptat argumentele societății prezentate în punctul de vedere, considerând compania **R** ca fiind comparabilă cu **X** și a reintrodus această companie în eșantionul final de societăți comparabile din perioada 2012 - 2013.

Conform informațiilor prezentate pe pagina de internet a companiei, s-a constatat că aceasta desfășoară activități de cumpărare și vânzare de produse agricole, îngrășăminte minerale, produse fitosanitare, grăsimi și uleiuri. Ca urmare, echipa de inspecție constata că această companie are un profil asemănător cu cel al societății analizate și propune menținerea acesteia în eșantionul final de societăți comparabile din perioada 2012 - 2013.

Mai mult, chiar și societatea a ales ca și comparabilă în Dosarul prețurilor de transfer pentru anul 2014 compania **12**, Bvd ID **000**, a cărei obiect de activitate include și comercializarea de fertilizatori și combustibil diesel. De asemenea, o altă comparabilă aleasă de societate și acceptată în eșantioanele finale aferente dosarelor de preturi de transfer pentru anii 2014 și 2015 este compania **J**, Bvd ID **000**, aceasta având în obiectul de activitate atât comercializarea de cereale cât și producția de furaje naturale și activități de zootehnie (creșterea bovinelor).

Astfel, echipa de inspecție respinge argumentele societății în condițiile în care în studiile prezentate în dosarele prețurilor de transfer au fost alese comparabile care desfășoară și alte activități pe lângă cea de comercializare cereale.

- referitor la compania **S**, Bvd ID **000**, în conformitate cu informațiile prezentate pe pagina de internet a companiei, aceasta cumpără și vinde produse agricole, comercializează produse de protecție a plantelor, îngrășăminte și depozitează produsele agricole.

De asemenea, pe baza informațiilor de pe pagina de internet a companiei, **S** a extins oferta cu produse de protecție a plantelor începând din anul 2017, dată ulterioară perioadei analizate în cazul de față, respectiv perioada 2012 - 2013, ca urmare această categorie de produse introduse în portofoliul companiei nu afectează analiza de comparabilitate.

Astfel, se consideră că această companie are un profil asemănător cu cel al societății analizate în perioada 2012 - 2013 și se propune menținerea ei în eșantionul final de comparabile. Mai mult, chiar și societatea a ales ca și comparabile în Dosarul prețurilor de transfer pentru anul 2014 compania **12**, Bvd ID **000**, a cărei obiect de activitate include și comercializarea de fertilizatori și combustibil diesel, precum și compania **14**, Bvd ID **000**, a cărei obiect de activitate include și magazin specializat hrană animale și diverse produse.

În concluzie se resping argumentele societății în condițiile în care în studiile prezentate în dosarele prețurilor de transfer au fost alese comparabile care desfășoară și alte activități pe lângă cea de comercializare cereale.

Referitor la informațiile suplimentare prezentate de societate în contestație cu privire la cele 4 companii menționate anterior, toate aceste companii au fost analizate de societate și au fost acceptate de aceasta în eșantionul final de comparabile prezentat în cadrul studiului de comparabilitate transmis de societate prin adresa nr. **000/2019**. Astfel, ulterior, conform argumentelor prezentate în contestație, societatea contestă faptul că aceste companii sunt comparabile, deși ea însăși le-a inclus în eșantionul final de comparabile prezentat în cadrul studiului de comparabilitate transmis de societate prin adresa nr. **000/2019**, **pentru ca ulterior să aibă o abordare contradictorie**.

Concluzionând, în ceea ce priveșc argumentele societății prezentate la punctul v. *„Referitor la efectuarea în mod inconsecvent, nefiabil și greșit de către EIF de noi studii de comparabilitate pentru perioada 2012 - 2015 utilizând metoda marjei nete (MMN)”*, din contestația depusă, echipa de inspecție își menține constatările exprimate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală.

Referitor la solicitarea societății prezentată în contestație privind extinderea analizei de comparabilitate și realizarea unui singur studiu pentru întreaga perioadă analizată, acest argument este în contradicție cu legislația din domeniul prețurilor de transfer întrucât ar reprezenta o estimare pe care echipa de inspecție fiscală ar trebui să o realizeze în condițiile în care deja există studii pentru perioada 2012 - 2015.

Potrivit prevederilor art.7 alin.(4) din OPANAF nr.442/2016 *„Estimarea se va realiza numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer sau*

pentru care dosarul preturilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață”.

În ceea ce privește efectuarea unui nou studiu de comparabilitate MMN pentru perioada 2016 - 2017, **echipa de inspecție fiscală a realizat o nouă analiză de comparabilitate doar pentru anii 2016 și 2017** întrucât societatea nu a prezentat exportul studiilor de comparabilitate prezentate în dosarele preturilor de transfer, argumentând faptul că a utilizat pentru aceste studii aplicația Global Fusion pentru care nu există o captură de ecran cu strategia de căutare. Astfel, nu s-a putut verifica modul de realizare a analizei de comparabilitate în acest caz.

În concluzie, echipa de inspecție își menține constatarea exprimată atât în raportul de inspecție fiscală conform căroră analiza efectuată de către s-a realizat doar pentru perioada pentru care societatea nu a documentat și nu a justificat faptul că prețurile de transfer respectă principiul valorii de piață.

Urmare celor prezentate mai sus privind admiterea anumitor argumente ale societății, echipa de inspecție **modifica analiza de comparabilitate privind vânzările de cereale către afiliați folosind metoda marjei nete (MMN) pentru perioada 2012 - 2014**, conform celor prezentate în Anexa 000_contestație și în Anexa 000_contestație.

De asemenea, echipa de inspecție **modifica calculul ajustărilor în cazul analizei de comparabilitate privind vânzările de cereale către afiliați folosind metoda metoda marjei nete (MMN) pentru perioada 2012 - 2013**, conform celor prezentate în Anexa 000_contestație.

Urmare a acceptării argumentelor societății legate de comparabila O, Bvd ID 000, echipa de inspecție **modifica analizei de comparabilitate privind achizițiile de șrot de la afiliați folosind metoda marjei nete (MMN) pentru perioada 2012 - 2013**, conform celor prezentate în Anexa 000_contestație.

Totodată, echipa de inspecție **modifica calculului ajustărilor în cazul analizei de comparabilitate privind achizițiile de șrot de la afiliați folosind metoda metoda marjei nete (MMN) pentru perioada 2012 - 2013**, conform celor prezentate în Anexa 000_contestație.

Urmare celor sus-mentionate secțiunea „Concluzii secțiunea Impozit pe profit” (pag.5 din Raportul de inspecție fiscală) se modifica după cum urmează:

- pentru anul 2012 se stabilesc cheltuieli nedeductibile în valoare de **000 lei** (cheltuieli nedeductibile stabilite în cadrul secțiunii „Impozit pe profit”) și **000 lei** (venituri suplimentare stabilite la secțiunea „Dosarul preturilor de transfer”);
- pentru anul 2013 se stabilesc cheltuieli nedeductibile în valoare de **000 lei** (cheltuieli nedeductibile stabilite în cadrul secțiunii „Impozit pe profit”) și **000 lei** (venituri suplimentare stabilite la secțiunea „Dosarul preturilor de transfer”);
- pentru anul 2014 venituri suplimentare în valoare de **000 lei** (venituri suplimentare stabilite la secțiunea „Dosarul preturilor de transfer”).

Totodată, urmare a modificărilor efectuate, pe cale de consecință, se modifica influenta fiscala stabilita in cadrul secțiunii „Impozit pe profit” după cum urmeaza:

La nivelul anului 2012, societatea, in conformitate cu datele înscrise in Declarația 101 (Anexa nr. **000** la Raportul de inspecție fiscala) a înregistrat o pierdere fiscala in perioada de raportare (înainte de reportarea pierderii) in valoare de - **000 lei**. Totodată, societatea înregistrat o pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți - **000 lei**. Prin urmare la nivelul anului 2012 societatea a înregistrat o pierdere de recuperat in anii următori - **000 lei**. Având in vedere constatările de la secțiunea „Concluzii secțiunea Impozit pe profit” pentru anul 2012 se diminuează pierderea fiscala înregistrata de societate (- **000 lei**) cu suma de **000 lei**, rezultând un profit impozabil in suma de **000 lei**. In conformitate cu prevederile art.17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, se stabilește pentru **anul 2012 un profit impozabil suplimentar in valoare de 000 lei**.

La nivelul anului 2013, societatea, in conformitate cu datele înscrise in Declarația 101 (Anexa nr. **000** la Raportul de inspecție fiscala) a înregistrat un profit impozabil **000 lei**. Societatea nu a calculat impozit pe profit întrucât, la acel moment se înregistra pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți. Având in vedere faptul ca, urmare a constatărilor echipei de inspecție fiscala, la nivelul anului 2012 societatea nu a mai înregistrat pierdere ci impozit pe profit suplimentar, pe cale de consecință la nivelul anului 2013 se stabilește un impozit pe profit suplimentar (neexistand o pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți) compus din total profit impozabil înregistrat de societate dar neimpozitat (in valoare de **000 lei**) + sume suplimentare stabilite conform control in valoare de **000 lei**. Prin urmare, societatea înregistrează la nivelul anului 2013 un profit impozabil in valoare de **000 lei**. In conformitate cu prevederile art.17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, se stabilește pentru **anul 2013 un profit impozabil suplimentar in valoare de 000 lei**.

La nivelul anului 2014, societatea, in conformitate cu datele înscrise in Declarația 101 (Anexa nr.**000** la Raportul de inspecție fiscala) a înregistrat un profit impozabil **000 lei**. Societatea nu a calculat impozit pe profit intrucat, la acel moment se înregistra pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți. Având in vedere faptul ca, urmare a constatărilor echipei de inspecție fiscala, la nivelul anilor 2012 si 2013 societatea nu a mai înregistrat pierdere ci impozit pe profit suplimentar, pe cale de consecință la nivelul anului 2014 se stabilește un impozit pe profit suplimentar (neexistand o pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți) compus din total profit impozabil înregistrat de societate dar neimpozitat (**000 lei**) + sume suplimentare stabilite conform control in valoare de **000 lei 000 lei**. Prin urmare, societatea înregistrează la nivelul anului 2014 un profit impozabil in valoare de **000 lei**. In conformitate cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, se stabilește pentru **anul 2014 un profit impozabil suplimentar in valoare de 000 lei**.

Pentru anii 2015, 2016 si 2017 echipa de inspecție menține constatările si influentele fiscale afarente secțiunii „Impozit pe profit” asa cum au fost ele formulate in Raportul de Inspecție Fiscala nr. **000/2019**.

Astfel, în urma acestor rectificari, orgaele de inspecție fiscal propun admiterea contestației pentru suma de **000 lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar și respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru diferența de impozit pe profit stabilit suplimentar.

Ca urmare:

- în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *”(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* se va **admite** contestatia formulată de **X** și se va **anula parțial decizia de impunere pentru suma de 000 lei reprezentând impozit pe profit;**

- în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *”(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează „Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* se va **respinge ca neintemeiată** contestatia formulată de **X** **pentru suma de 000 lei reprezentand impozit pe profit.**

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 000 lei, aferent achizițiilor de la U și V, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care aceasta depinde de existența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

În fapt, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** reiese că societatea contestară a efectuat achiziții de cereale de la furnizorii **U** și **V**, în perioada **00.00.2012 - 00.00.2013** și respectiv în anul 2012 în valoare de **000 lei** și de **000 lei**.

În ceea ce privește furnizorul U, Directia Generala Antifrauda Constanta a comunicat faptul ca a inaintat catre Directia de Investigare a Infractionilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Serviciul Teritorial Galati, **actul de sesizare nr. 000/2016** cu referire la posibila savarsire a unor acte sau fapte ce pot constitui imprejurari prevazute de legea penala in domeniul de competenta specific.

Totodata, se mentioneaza ca masurile asiguratorii dispuse de DRAF Constanta prin Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr.**000/2016**, la **X** (CUI **00000000**), intra sub incidenta prevederilor art.213 alin.(8) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Prin adresa nr.**000/2017** s-au solicitat informatii Serviciului de executare silita in ceea ce priveste **X** (CUI **00000000**), in speta daca exista masuri asiguratorii instituite si neridicate sau alte acte de executare in ceea ce priveste societatea mentionata, iar prin adresa de raspuns nr.**000/2017** s-a precizat ca la **X** au fost instituite masuri asiguratorii in baza Deciziilor de masuri asiguratorii astfel:

- s-a instituit sechestrul asupra unor bunuri mobile prin Procesul verbal de sechestrul pentru bunuri mobile nr.**000/2015**, in baza Deciziei nr.**000/2015** emisa de DGAF - Directia Regionala Antifrauda Fiscala Bucuresti;
- s-a instituit sechestrul asupra unor bunuri mobile prin Procesul verbal de sechestrul pentru bunuri mobile nr.**000/2016**, in baza Deciziei nr.**000/2016** emisa de Directia Regionala Antifrauda 2 Constanta, pe care **X** le-a contestat.

In ceea ce priveste Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr.**000/2016**, la pagina **000**, s-au consemnat urmatoarele: *„Urmare verificarilor efectuate de inspectorii antifrauda din cadrul Directiei Generale Antifrauda Fiscala - Directia Regionala Antifrauda 2 Constanta la societatea **U** - CUI **00000000** s-a constatat, in perioada **00.00.2011- 00.00.2015**, **facturari de marfuri efectuate de U catre beneficiari nu au continut economic real, U avand un comportament de tip „conducta”, fiind folosita ca emitenta de facturi de societatile beneficiare in scopul disimularii realitatii si legalitatii provenientei licite a bunurilor facturate si obtinerii de avantaje fiscale de catre aceasta. In concluzie, exista indicii ca achizitiile inregistrate in contabilitate de catre X de la societatea U nu au continut economic real, fiind folosite in scopul disimularii realitatii si legalitatii provenientei licite a bunurilor facturate si obtinerii de avantaje fiscale de catre societatea X.”***

Ca urmare, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile in suma de **000 lei** cu achizitiile de la acest furnizor.

Prin adresa nr.**000/2020**, Directia Generala de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Directiei de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Serviciul Teritorial Galati să comunice stadiul cercetrărilor ce se efectueaza ca urmare a Sesizării nr.**000/2016**.

Prin adresa nr.**000/2018 00.00.2020** Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Serviciul Teritorial Galati a comunicat **”dosarul cu nr.000/2018 privind U s-a înregistrat pe rolul unitații noastre, se află în lucru.”**

În ceea ce privește furnizorul V, urmare inspectiei fiscale partiale efectuate de catre DGRFP Timisoara - Serviciul inspectie fiscala contribuabili mijlocii la **V – RO 00000000**- precum si a unor controale inopinate, incrucisate si operative efectuate la furnizorii de cereale ai acestuia au rezultat urmatoarele:

- nu s-a confirmat realitatea si legalitatea provenientei cerealelor pe intreg circuitul de la furnizor la beneficiar;
- nu s-a putut stabili proveniența inițială a cerealelor si nici realitatea tranzacțiilor comerciale cu cereale înscrise in facturile emise catre **V**, in situatia in care nu exista furnizori reali care sa inregistreze si sa declare aceste livrari. Prin urmare *"tranzactiile in cauza au fost calificate ca fiind artificiale cu scopul de a prejudicia bugetul consolidat al statului"*;
- există suspiciunea crearii unor circuite fictive (scriptice) de tranzactionare prin emiterea de facturi fictive, cu operatiuni care nu au continut economic;
- sub aspectul stabilirii starii de fapt fiscale, elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi care dovedesc implicarea unor practici abuzive de natura a-i genera societatii verificate avantaje fiscale, respectiv deducerea necuvenita a cheltuielilor si a TVA;
- au fost identificate achizitiile declarate ca fiind efectuate de catre contribuabilul verificat (**V**) care provin din lantul de tranzactionare creat artificial, marfuri care au fost ulterior revandute catre alte societati.

A fost transmisa anexa situatia privind avizele de expeditie cu cantitatile aferente privind revanzarea cerealelor a caror provenineta nu a fost dovedita La pozitia nr.**000** din adresa figureaza societatea **W L**, CIF **00000000**, actualmente **X**.

Din verificarile efectuate la **X** au fost identificate 3 contracte incheiate cu furnizorul **V**. Contractele au ca obiect livrarea, respectiv achizitionarea, de grau, orz si porumb. Relatia comerciala dintre cele doua societati s-a derulat in perioadele **00.00.2012-00.00.2012** si **00.00.2014 – 00.00.2014**, fiind emise 21 de facturi livrare marfa defalcate dupa cum urmeaza: 5 facturi in anul 2012 si 16 facturi in anul 2014.

S-au efectuat urmatoarele verificari privind relatia comerciala **V - X**, astfel: verificarea tranzactiilor in baza de date ANAF (nu figureaza din punct de vedere al TVA fiind livrari/achizitii cu taxare inversa), verificarea inregistrarii achizitiilor in contabilitatea **X** (achizitiile au fost inregistrate din punct de vedere contabil), verificarea documentelor anexate la facturi (au fost prezentate de societate), verificarea efectuarii platii prin instrumente bancare (**X** a efectuat plata facturilor prin instrumente de plata bancare).

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare doar anul 2012 intrucat la pozitia nr.000 din adresa transmisa de catre DGRFP Timisoara - Serviciul inspectie fiscala contribuabili mijlocii figureaza doar tranzactii aferente anului 2012 ca fiind sub suspiciunea de tranzactii fictive, facturile de livrare fiind în valoare de **000 lei**. Din punct de vedere al TVA au fost aplicate masurile de simplificare prevazute la art.160 alin.2) lit.(c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de **000 lei** cu achizitiile de la acest furnizor.

Totodata, prin adresa nr.**000/2019**, DGRFP Timisoara - AJFP Timis a precizat faptul ca *"in urma inspectiei fiscale la V- RO 00000000, a fost*

incheiat Procesul verbal nr.000/2015 in baza caruia a fost inaintata sesizarea penala nr.000/2015 catre Parchetul de pe langa Tribunalul Timis. (...) Dosarul penal se afla in instrumentarea Parchetului de pe langa inalta Curte de Casatie si Justitie DNA Serviciul Teritorial Cluj".

Prin adresa nr.000/2020, Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Parchetului de pe langa inalta Curte de Casatie si Justitie – Direcția Naționala Anticorupție - Serviciul Teritorial Cluj sa comunice stadiul cercetării penale.

Prin adresa nr. 000/2019, înregistrată sub nr. 000/2020, s-a comunicat că ***"Sesizarea penala nr.000/2015 care initial a fost cercetata de Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș în dosarul penal 000/2016) a fost trimisa la DIICOT – Serviciul Teritorial Craiova (la dosarul nr.000/2016)".***

Cu adresa nr.000/2020, Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor a solicitat DIICOT – Serviciul Teritorial Craiova sa comunice stadiul cercetării penale în dosarul penal nr.000/2016.

Prin adresa nr.000/2016 din data de 00.00.2020 Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Serviciul Teritorial Craiova a comunicat ***"J F și V L (CUI 00000000) au calitatea de suspecti. Sunt acuzați de săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, în formă continuată, prev. de art.9 alin.1 lit.b și c și alin.3 din Legea nr.241/2005, cu aplic. art.35 alin.1-36 alin.1 C. pen (iar J F și de săvârșirea infracțiunilor de constituire a unui grup infracțional organizat, prev. de art.367 alim.1, 2 și 3 C. pen. Și spălarea banilor în formă continuată, prev. de art.29 lit.b și c din legea nr.656/2002 cu aplic. Art.35 alin.1-36 alin.1 C.pen și art.5 C. pen.)"***.

În drept, art.277 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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

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

Din actele existente la dosarul cauzei a reieșit că sumele stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, sunt aferente operațiunilor de achizitii de bunuri de la furnizorii ***U*** și ***V***, tranzacțiile făcând obiectul Dosarelor penale nr.000/2018 aflat pe rolul Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Serviciul Teritorial Galati și nr.000/2016 aflat pe rolul Direcției de Investigare a

Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism – Serviciul Teritorial Craiova.

Potrivit doctrinei, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii. În speță reiese cu limpezime faptul că soluția care s-ar da în instanță în procesul privind Dosarul penal nr.**000/2018** aflat pe rolul Direcției de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Serviciul Teritorial Galati, respectiv Dosarul penal nr.**000/2016** aflat pe rolul aflat pe rolul Direcției de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism – Serviciul Teritorial Craiova, asupra prejudiciului creat cei doi furnizori în relația cu partenerii săi, este de natură a influența în mod decisiv soluționarea contestației privind Decizia de impunere nr.**000/2019** având drept obiect suma de **000 lei** reprezentând impozit pe profit.

Întrucât inspecția fiscală se bazează pe aceleași constatări care au fost reținute și de inspectorii antifraudă din cadrul DGAF, precum și de organele de inspecție fiscală din cadrul DGRFP Timiș- Serviciul de inspecție fiscală pentru contribuabili mijlocu, precum și pe controalele încrucișate efectuate la furnizorii furnirilor, iar realitatea operațiunilor înregistrate de **X**, fac obiectul Dosarelor penale nr.**000/2018** și nr.**000/2016**, urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației administrative până la finalizarea definitivă a cauzelor de către instanța de judecată.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că soluționarea contestației cu privire la suma de **000 lei** reprezentând impozit pe profit, stabilită prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, depinde în tot de soluționarea Dosarului penal nr.**000/2018** aflat pe rolul Direcției de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Serviciul Teritorial Galati, respectiv a Dosarului penal nr.**000/2016** aflat pe rolul aflat pe rolul Direcției de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism – Serviciul Teritorial Craiova, dosare ce au ca obiect aceleași constatări referitoare la operațiunile înregistrate de **X**, cu sume constatate drept prejudiciu adus bugetului de stat.

Prin urmare, potrivit art.277 alin. (1) lit. b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma de **000 lei** reprezentând impozit pe profit, stabilită prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în temeiul art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*

3. În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând:

- **000 lei impozitul pe profit;**

- **000 lei TVA**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare

Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile achizitionate de la **N S (NS)**, respectiv cu privire la dreptul de deducere a TVA în condițiile în care pentru diferențele stabilite de organele de inspectie fiscale în baza jurnalelor de vânzări ale **NS** și a jurnalelor de cumpărări ale **X**, s-a emis concluzia conform careia diferentele nu sunt justificate cu documente în sensul ca operatiunile nu sunt în scopul operatiunilor taxabile fără a se efectua o analiza privind respectarea conditiei de fond în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA și nici dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar societatea a prezentat în anexa **000** la contestație o serie de documente ce nu au fost analizate la inspectia fiscală.

Perioada verificata:

impozit pe profit: 2012-2017;

TVA : 2013-2017.

În fapt, **X** a înregistrat cheltuieli cu servicii de logistica si depozitare de la societatea afiliata **N S (denumita in prezenta decizie NS)**, in baza Contractului nr.**000/2009**, conform caruia, **NS** se angajeaza sa presteze pentru **X** diverse servicii de receptie, depozitare, uscare, curatare, cantarire, transbordare, incarcarea si/sau descarcarea de barje/vase/automotoare/camioane de grau, orz, porumb, mazare, soia vrac si/ sau de floarea soarelui, seminte de rapita vrac, precum si alte furaje si mai ofera si diverse servicii privind formalitatile administrative portuare.

Prestatorul depoziteaza cerealele, semintele oleaginoase, soia si alte mărfuri, in conformitate cu CPT, CIFFO si/sau FAS Constanta conform ICC-Incoterms 2000 si livreaza marfa in conformitate cu FCA (automotoare si/sau camioane) si/sau FOB (in barje si/sau diverse nave) conform ICC Incoterms 2000. **NS** ofera toate aceste servicii in propriile sale silozuri/depozite, dotate cu uscator aspirator si barje de depozitare din portul Constanta.

Referitor la relatia comerciala dintre **X**, in calitate de client si **NS CUI RO 00000000**, in calitate de furnizor, au rezultat urmatoarele:

In contabilitatea **X** sunt evidentiata operatiuni de achizitii de servicii de la **NS** in perioada 2013 - 2017.

In urma consultarii bazei de date A.N.A.F si a declaratiilor 394, a reiesit ca **X** - CUI RO **00000000** a efectuat o serie de achizitii de servicii de la furnizorul **NS RO 00000000**, avand in vedere ponderea semnificativa in total TVA deductibila, precum si faptul ca **NS** subcontracteaza o serie de servicii, pe care ulterior le refactureaza catre **X**.

S-a considerat necesara verificarea realitatii operatiunilor subcontractate de **NS RO 00000000**, raportat la valorile refacturate catre **X**.

Urmare solicitarii controlului încrucișat, a fost întocmit Procesul verbal nr.**000/2019**, rezultand urmatoarele:

- livrarile catre **X** reprezinta prestari de servicii in legatura cu achizitiile de cereale efectuate de catre aceasta in portul Constanta privind depozitarea, transportul, manipularea, incarcarea, descarcarea acestora;
- prestarea acestor servicii este efectuata in cea mai mare parte de catre **NS** si cu mici exceptii de catre societati subcontractoare cu care aceasta are contracte;
- relatia comerciala dintre cele doua societati s-a derulat in perioada 2013-2017;
- valoarea serviciilor facturate catre **X** a fost achitata in totalitate prin instrumente de plata bancare, tranzactiile fiind declarate cu respectarea prevederilor legale in declaratiile de TVA, cat si in declaratiile informative 394 privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national.

NS a efectuat tranzactii comerciale cu **X** pentru perioada 2013-2017, conform situatiilor si jurnalelor de vanzari prezentate, in suma totala de **000 lei**, inclusiv operatiuni scutite de TVA, din care **000 lei** baza impozabila.

Conform jurnalelor de cumparare prezentate de **X**, aceasta a inregistrat tranzactii comerciale cu **NS**, in aceeaasi perioada 2013 - 2017, in suma totala de **000 lei**, inclusiv operatiuni scutite de TVA, din care **000 lei** baza impozabila, **rezultand o diferenta de 000 lei baza impozabila pentru care societatea verificata nu a prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a serviciului de catre NS.**

De asemenea, conform prevederilor art.72 coroborate cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului/platitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare, contribuabilul avand sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale.

Ca urmare:

- **N S** a efectuat tranzactii comerciale cu **X**, pentru perioada 2013 - 2017, conform situatiilor si jurnalelor de vanzare prezentate, in suma totala de **000 lei**, inclusiv operatiuni scutite de TVA, **din care 000 lei TVA**;
- conform jurnalelor de cumparare prezentate **X** a inregistrat tranzactii comerciale cu **N S**, in aceeaasi perioada 2013 - 2017, in suma totala de **000 lei**, inclusiv operatiuni scutite de TVA, **din care 000 lei TVA**, rezultand o diferenta de **000 lei TVA**, pentru care societatea verificata nu a prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a serviciului de catre **N S**.

Astfel, **suma de 000 lei reprezentand TVA a fost considerata ca fara drept de deducere**, intrucat, in lipsa documentelor justificative privind prestarea efectiva a serviciului de catre **NS**, societatea nu a facut dovada prestarii în scopul operatiunilor sale taxabile.

Prin contestatie societatea sustine ca, in realitate, **valoarea TVA aferenta achizitiilor de servicii de la NS înregistrată în jurnalele de**

cumparari pe perioada 2013-2017 este de **000 lei, mai mare de 000 lei** fata de valoarea TVA din jurnalele de vanzari ale **NS**.

De asemenea, arata ca aceasta diferenta provine din factura nr.**000/2012** care a fost evidentiata de **NS** în jurnalul de vanzari în luna **00** 2012, iar **X** a evidenciat aceasta factura în luna **00** 2013. Se arata și faptul ca societatea recunoaște ca suma de **000 lei** reprezentand TVA, pana la concurenta TVA în suma de **000 lei**, provine din rotunjiri.

În sustinerea argumentelor societatea prezinta documentele:

- copie după jurnalul de cumpărări al **X** pe perioada **00 - 00** 2013 în care se regăsește înregistrată factura nr.**000/2012** emisa de **NS** la valoarea de **000 lei** bază impozabilă și TVA în sumă de **000 lei**, înregistrată de **X** în luna **00** 2013;
- factura nr.**000/2012** cu aceleași valori de **000 lei** baza impozabilă și **000 lei** TVA, care detaliaza serviciile și la care sunt anexate Situațiile cu valorile de stocaj pe anul 2012 ce fac obiectul Contractului nr.**000/2009** care cuprind cantitate stocata, valoare stocata, valoare stocată pe cumulat, valoare totală;
- copie după jurnalul de vânzari al **NS** din care reiese ca factura nr.**000/2012** a fost înregistrată în luna **00** 2012, cu aceleași valori: **000 lei** baza impozabilă și TVA în sumă de **000 lei**.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile:

- **pe perioada 2012-2015**

- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

- **pe perioada 2016-2017 sunt incidente prevederile:**

- art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal **sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.**”*

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de prestarea acestor servicii în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, prestare care trebuie justificată cu documente de către contribuabil.

În materia taxei pe valoarea adăugata sunt incidente prevederile:

- pe perioada 2013-2015:

- art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

- pe perioada 2016-2017:

- art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

a) operațiuni taxabile”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din interpretarea textului de lege mai sus invocat, se reține că dreptul de deducere intervine la momentul exigibilitatii taxei, iar una dintre cerințele ce trebuie îndeplinite pentru acordarea dreptului de deducere a TVA este îndeplinirea condiției de fond și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții de bunuri sau servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Plecând de la constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala rezulta ca din verificarea bazei de date ANAF în ce privește Declaratiile 394 și din verificarea încrucișata la **NS** a rezultat că **NS**, in perioada 2013 - 2017, a declarat prestări servicii in suma totala de **000 lei**, inclusiv operatiuni scutite de TVA, din care **000 lei**, iar **X** a declarat, în aceeași perioada, servicii achizitionate de la **NS** in suma totala de **000 lei**, inclusiv operatiuni scutite de TVA, din care **000 lei**, baza impozabila. Ca urmare, intre sumele declarate de **NS** și **X** rezulta ca **X a declarat servicii în cuantum mai mare cu suma de 000 lei** pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea serviciului în scopul realizarii de venituri impozabile, respectiv in scopul desfasurarii activitatii.

De asemenea, **N S** a efectuat tranzactii comerciale cu **X**, pentru perioada 2013 - 2017, conform situatiilor si jurnalelor de vanzare prezentate, in suma totala de **000 lei**, inclusiv operatiuni scutite de TVA, din care **000 lei** TVA. Conform jurnalelor de cumparare prezentate de **X** a inregistrat tranzactii comerciale cu **N S**, in aceeasi perioada 2013 - 2017, in suma totala de **000**

lei, inclusiv operațiuni scutite de TVA, din care **000 lei TVA**, **rezultand o diferența de 000 lei TVA**, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se acorda dreptul de deducere pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea efectivă a serviciului din care să rezulte că a fost efectuată în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Fata de cele de mai sus se reține că prin simpla constatare a diferentelor de cheltuieli și TVA din compararea jurnalelor de vânzări ale **NS** cu jurnalele de cumpărări ale **X**, nu s-au acceptat la deducere cheltuielile și nu s-a acordat drept deducere a TVA pe motiv că societatea nu a justificat cu documente că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor impozabile, respectiv taxabile, fără a se efectua o analiză pe fondul cauzei.

De asemenea, la punctul de vedere prezentat la capitolul „*Discuția finală*” din raportul de inspecție fiscală se menționează că societatea a prezentat doar o singură factură fără să prezinte alte documente care să justifice că serviciile au fost prestate scopul operațiunilor impozabile, respectiv taxabile ale societății, fără a se efectua o verificare acestei facturi prezentate.

De reținut este faptul că, **în anexa 17 la contestație** societatea a prezentat documentele:

- copie după jurnalul de cumpărări al **X** pe perioada ianuarie-decembrie 2013 în care se regăsește înregistrată factura nr.**000/2012** emisă de **NS** la valoarea de **000 lei** bază impozabilă și TVA în sumă de **000 lei**, înregistrată de **X** în luna **00** 2013;
- factura nr.**000/2012** cu aceleași valori de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA, care detaliază serviciile și la care sunt anexate Situațiile cu valorile de stocaj pe anul 2012 ce fac obiectul Contractului nr.**000/2009** care cuprind cantitate stocată, valoare stocată, valoare stocată pe cumulată, valoare totală;
- copie după jurnalul de vânzări al **NS** din care reiese că factura nr.**000/2012** a fost înregistrată în luna **00** 2012, cu aceleași valori: **000 lei** bază impozabilă și TVA în sumă de **000 lei**.

Din simpla vizualizare a acestora rezultă că societatea a înscris în jurnalul de cumpărări pe luna **00** 2013 o factură emisă de **NS** în luna **00** 2012.

Față de documentele prezentate și având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat modul de stabilire a tarifului serviciilor ce trebuiau prestate de **NS** și nici documentele justificative ce trebuiau emise de prestator, avându-se totodată în vedere faptul că perioada verificată pentru impozitul pe profit cuprinde și anul 2012 se impune ca necesară analizarea facturilor emise de **NS** în anul 2012 și a documentelor anexate acestora (contract, situații de calcul, documente privind prestarea serviciilor, modul de evidență în contabilitatea **X** a acestei facturi) pentru a se stabili cu certitudine dacă factura emisă la data de **00.00.2012** justifică serviciile facturate întrucât, în caz afirmativ, **X** datorează doar majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA. De asemenea, prin această analiză se poate stabili cu certitudine dacă societatea are sau nu drept de deducere a TVA aferentă acestei facturi înregistrată în luna **00** 2013.

Acest fapt deriva și din prevederile legale fiscale incidente care prevad ca pentru acordarea/neacordarea deductibilitatii cheltuielilor efectuate de un contribuabil se impune analizarea acestora în sensul dacă au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pentru aceasta, în virtutea rolului activ prevăzut de art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2016 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare:

„(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”, coroborate cu cele ale art.113 alin.(1) din același act normativ, conform cărora:

„(1) Inspectia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”, organele de inspectie fiscala aveau obligatia analizei facturii prezentate la punctul de vedere, precum și a celorlalte documente prezentate la contestatie.

Mai mult, stabilirea de cheltuieli nedeductibile doar în baza verificării jurnalelor de vanzari de la **NS** cu jurnalele de cumparari de la **X** și stabilirea ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice ca serviciile au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile nu respecta legea fiscala, care, în acest caz, la art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede în mod expres modul în care trebuie efectuată analiza cheltuielilor cu serviciile pentru a se stabili dacă acestea sunt sau nu deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, **în ceea ce privește TVA**, prevederile legale invocate la temeiul de drept stipuleaza faptul ca dreptul de deducere se acorda dacă sunt îndeplinite, cumulativ doua condiții:

- detinerea unei facturi în original – societatea a prezentat o factura;
- justificarea ca serviciile inscrise în factura au fost efectuate în scopul operatiunilor taxabile ale societății.

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

Organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de aderare s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi

obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a-6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Referitor la documentele justificative se reține faptul că prevederile aplicabile sunt cele prevăzute la Titlul VI, iar la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. **Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.** Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

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

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus, pentru a emite o concluzie în sensul celei prezentate în raportul de inspectie fiscala, aceea ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice ca serviciile au fost prestate în

scopul realizării operaţiunilor taxabile ale **X** este necesară efectuarea unei analize care să justifice/sau nu încadrarea situaţiei de fapt fiscală constatată în temeiul de drept invocat.

În consecinţă, se impune analizarea documentelor prezentate de contestatara, în conformitate cu prevederile legale incidente pentru a se stabili cu certitudine dacă societatea are drept de deducere pentru cheltuielile în suma de **000 lei** şi pentru TVA în suma de **000 lei**.

La reanalizarea se vor avea în vedere şi argumentele contestatarei referitoare la cuantumul acestor cheltuieli şi la cuantumul TVA.

Ca urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestaţiei, precum şi prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit căruia „(3) Prin decizie se poate desfiinţa, total sau parţial, actul administrativ atacat în situaţia în care, din documentele existente la dosar şi în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situaţia de fapt în cauza supusă soluţionării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent şi 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 soluţionare a contestaţiei. Pentru un tip de creanţă fiscală şi pentru o perioadă supusă impozitării, desfiinţarea actului administrativ fiscal se poate pronunţa o singură dată” coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede “11.4. Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ fiscal atacat. [...]” **se va desfiinţa parţial Decizia de impunere nr.000/2019** emisă de către organele de inspectie fiscala din cadrul Direcţiei Generale de Administrare a marilor Contribuabili, **pentru suma de 000 lei reprezentând:**

- **000 lei impozit pe profit;**

- **000 lei TVA**, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situaţiei de fapt în funcţie de cele precizate în decizie, de prevederile legale aplicabile în speţă, de documentele prezentate de societate şi de argumentele contestatarei avându-se în vedere că, potrivit legii, administrarea şi aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspectie fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

4. Referitor la TVA în sumă de 000 lei dedusa în baza facturilor emise de X L, cauza supusa soluţionării este dacă Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală se poate pronunţa cu privire la dreptul de deducere a TVA în condiţiile în care motivul invocat de organele de inspectie fiscala a fost ca societatea furnizoare nu avea cod de TVA, nefiind astfel îndeplinită condiţia de formă, iar din analiza

raportului de inspectie fiscala nu rezulta dacă s-a analizat indeplinirea conditiei de fond prevazuta de legea fiscala.

Perioada verificata: octombrie 2017.

În fapt, X a înregistrat facturi de la societatea afiliata **X L** care nu mai detinea un cod valid de înregistrare în scopuri de TVA.

Conform bazei de date A.N.A.F, **X L** a fost înregistrata ca platitor de TVA în perioadele **00.00.2010 - 00.00.2013** si **00.00.2011 - 00.00.2017**. De asemenea, în conformitate cu datele furnizate de ANAF - Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art.316 din Codul fiscal: *"Persoana impozabila X L, care a fost înregistrata în scopuri de TVA identificata cu codul RO 00000000, figureaza la data de 00.00.2019 ca persoana impozabila a carei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulata."*

Înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulata începând cu data de **00.00.2017**. Anularea înregistrării a fost operata în registru de organele fiscale în data de **00.00.2017** *"Anularea înregistrării în scopuri de TVA a fost efectuata la cererea persoanei impozabile"*.

Din analiza documentelor prezentate (contract, facturi, fisa furnizor) a rezultat ca, ulterior anularii înregistrării în scopuri de TVA, **X L** a continuat sa factureze (cu TVA) servicii catre **X**.

Astfel, în perioada **00.00.2017 - 00.00.2017** au fost emise de catre **X L** un numar de 437 facturi în valoare totala de **000 lei** (din care baza în valoare de **000 lei** si TVA în valoare de **000 lei**).

Facturile emise de **X L** au fost înregistrate în evidentele financiar - contabile ale societatii **X**.

Având în vedere faptul ca **X** a înregistrat facturi de la o societate afiliata care nu mai detinea un cod valid de înregistrare în scopuri de TVA pe perioada **00.00.2017 - 00.00.2017** si în raport de documentele prezentate de reprezentantii contribuabilului, **pentru TVA în sumă de 000 lei** nu s-a acordat dreptul de deducere.

Prin contestatie societatea sustine ca a emis, în perioada **00.00.2017 - 00.00.2017**, un număr de 86 de facturi în valoare totala de 000 lei din care, **000 lei bază și TVA în sumă de 000 lei, nu în sumă de 000 lei cât a constatat organul de inspectie fiscală.**

De asemenea, se arata ca:

- fuziunea s-a finalizat la data de **00.00.2017** prin modificarea referitoare la societatea absorbanta și radierea acesteia, fiind emisa Hotărârea Registrului Comertului la aceasta data și nu la o data anterioara (**00.00.2017**) cum a reținut organul de inspectie fiscala;

-societatea a procedat la corectarea facturilor de pe codul RO 00000000 și repunerea pe noul cod RO 00000000 astfel ca în mod eronat s-a dispus neacordarea dreptului de deducere și prezinta documente în anexa **000** la contestatie;

- în același sens privind corectia facturilor care se efectueaza de societatea absorbanta este adresa nr.**000/2019** emisa de DGRFP Bucuresti-AFP pentru contribuabili mijlocii în concordanta cu prevederile art.23 din Codul de procedura fiscala.

În drept, sunt incidente prevederile:

- art.299 alin.1 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

*a) **pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;***"

- art.319 alin.20 lit.d) din același act normativ:

*"(20) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**
d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA** sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;"*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că una dintre condițiile prevazute de legea fiscala pentru acordarea dreptului de deducere a TVA este conditia de forma, respectiv prezentarea unei facturi care sa conțină toate datele cerute de formular, inclusiv codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Din constatari rezulta ca în perioada **00.00-00.00.2017 X L** a emis un numar de facturi cu TVA, în condițiile în care începând cu data de **00.00.2017** nu mai avea cod de înregistrare în scopuri de TVA, acesta fiind anulat la cererea societății în vederea fuziunii cu **C4**.

Ca atare, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de **000 lei** inregistrata în facturile emise de **X L** și inregistrate de **X** pe motiv ca nu este îndeplinită conditia de forma - lipsa codului de înregistrare în scopuri de TVA.

Din documentele anexate la contestatie rezulta ca ONRC a înregistrat Hotararea judecatoreasca din **00.00.2017** a Tribunalului Giurgiu prin care se admite cererea de fuziune prin absorbtie de către **C4** a **X L** CUI RO **00000000** si s-a emis certificat de radiere din data de **00.00.2017**, data rezolutiei nr.**000** fiind **00.00.2017** pentru **X L** CUI RO **00000000**, **J00/000/0000**, ca urmare a cererii de schimbare sediu.

La **00.00.2017** ONRC dispune înscrierea în registru a **X L CUI RO 00000000, J00/000/0000**, înregistrarea la ONRC fiind efectuată la data de **00.00.2017**, iar la data de **00.00.2017** se certifică înregistrarea **X L SRL CUI RO 00000000, J00/000/0000**.

De asemenea, a fost emis Certificat de înregistrare la ONRC din data de **00.00.2017** pentru **X L CUI 00000000, J00/000/0000**.

Ca urmare, nu poate fi reținută susținerea contestatărei referitoare la data anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA întrucât documentele prezentate se referă la codul de identificare fiscală (CUI) care se acorda de către ONRC.

În consecință, facturile au fost emise în perioada **00.00-00.00.2017**, perioada în care societatea avea anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA la cererea acesteia, în condițiile în care ulterior a avut loc fuziunea prin absorbție, **X L** fiind înmatriculată la ONRC cu alt cod de identificare fiscală CUI **00000000** și alt număr de înregistrare la Registrul Comerțului, respectiv **J00/000/00.00.2017**.

În ceea ce privește anularea dreptului de deducere a TVA pe motiv ca nu este îndeplinită condiția de formă, se reține că persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni numai dacă sunt îndeplinite, cumulativ cele două condiții prevăzute de lege:

- condiția de formă conform prevederilor art.299 alin.(1) lit,a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 , (...)”

- și condiția de fond care este prevăzută la art.297 alin.(4) din același act normativ , potrivit căreia:

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

a) operațiuni taxabile;”

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea, atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Având în vedere constatările echipei de inspecție fiscală, precum și faptul ca jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de aderare s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a-6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Având în vedere calitatea de membru al Uniunii Europene, România și-a asumat obligația ca, de la data aderării să respecte jurisprudența Curții Europene de Justiție, conform Tratatului de aderare.

Astfel, la art.2 din Actul privind condițiile aderării, anexat la Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană, ratificat prin Legea nr.157/2005, se prevede ca *„de la data aderării, dispozițiile tratatelor originare și actele adoptate de instituții sunt obligatorii pentru România (...) și se aplică în acest stat în condițiile stabilite prin aceste tratate și prin prezentul act”*.

Având în vedere cele constatate prin raportul de inspecție fiscală mai susmenționat, organul de soluționare a contestației reține că în speță nu are relevanță suficientă faptul că facturile nu au completat la rubrica **„codul de înregistrare în scopuri de TVA”**, întrucât potrivit art.319 alin.20 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,:

”(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

Mai mult, potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, se reține că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii (Hotărârea C-101/16 Paper Consult).

După cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut în Directivă face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate

fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere care corespund unor cerințe sau condiții de formă, art.178 lit.(a) din Directiva 2006/112 prevede ca persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.220 – 236 și cu art. 238 – 240 din aceasta (pct.40 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.33 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

Prin urmare, principiul fundamental al neutralității taxei impune ca **deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.** (pct.45 din Hotărârea pronunțată în cauza C-332/15, pct.41 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.44 din Hotărârea pronunțată în cauza C-81/17, pct.34 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

În același sens este, incidenta spetei în cauza este decizia Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, art.17 alin.(6) din Directiva a 6-a, astfel cum a fost modificat prin Directiva 18/2006, trebuie interpretat în sensul că **„se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.”**

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrările de bunuri/servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă bunurile achiziționate sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține din cuprinsul hotărârii C-438/2009 a Curții Europene de Justiție că :

„30. Chiar dacă dispoziția menționată prevede mențiunea „numărul de identificare TVA”, este necesar să se considere că numărul de identificare fiscală atribuit în speță asigură identificarea persoanei impozabile vizate și este, așadar, de natură să îndeplinească cerințele articolului 22 alineatul (3) litera (b) a treia liniuță din A șasea directivă.

35. Din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de

destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p.I-3457, punctul 64, precum și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 40).

36. Astfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă.”

De asemenea, se reține că CJUE a statuat că regimul deducerilor urmărește să degreveze operatorul economic de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a taxării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea Hotărârea din data de 14 februarie 1985, Rompelman, C-268/83, Hotărârea din data de 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Hotărârea Gabalfrisa și alții C-110/98 și C-147/98, Hotărârea din data de 03 martie 2005, Fini H, C-32/03, Hotărârea din data de 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04 și Hotărârea din data de 22 decembrie 2010, Dankowski, citată anterior).

Totodată, CJUE a reținut că **principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile** (a se vedea Hotărârea din data de 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Hotărârea din data de 08 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07).

În practica instanței europene s-a statuat că **principiul proporționalității obligă autoritățile publice să ia numai acele măsuri necesare pentru atingerea scopului urmărit**. O măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire de la plata unei contribuții de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei (CJUE - Speța Collee - C 146/05).

Se reține că în cazurile reunite C-123/87 și C-330/87, Léa Jorion, CJUE a arătat că Directiva de TVA permite statelor membre să condiționeze dreptul de deducere al TVA de existența unei facturi care să cuprindă unele elemente menite să asigure perceperea taxei și să permită supravegherea de către organul fiscal, fără însă ca aceste elemente, prin numărul și natura lor, să facă dreptul de deducere imposibil sau excesiv de exercitat.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a constata că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv ca nu are cod de TVA valid, **fără să aibă în vedere dacă furnizorul X L si/sau societatea absorbanta** (având în vedere ca fuziune prin absorbție a avut loc la data de **00.00.2017**, iar **X L** s-a înregistrat la Registrul comerțului la data de **00.00.2017**, cu alt CUI și alt număr de înregistrare la ONRC) **a depus pentru pentru luna 00 2017 decontul de TVA în care este înscrisă valoarea TVA colectată din facturile emise în data de 00.00 și 00.00.2017, respectiv dacă TVA pe luna 00 2017 a fost achitat.**

Astfel, având în vedere că societatea a dedus TVA în perioada **00.00-00.00.2017** în baza facturilor emise de acest furnizor, căreia începând cu data de **00.00.2017** i-a fost anulat codul de TVA la cerere, în vederea fuziunii prin absorbție, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă societatea furnizoare sau societatea absorbanta a efectuat plata soldului de TVA ce cuprinde și TVA înscris în facturile emise către **X**.

Totodată, nu au fost avute în vedere prevederile art.316 alin.(12) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(12) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. a) - e) și h), organele fiscale înregistrează persoanele impozabile la solicitarea acestora, astfel:

a) în situația prevăzută la alin. (11) lit. a), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA;

b) în situația prevăzută la alin. (11) lit. c), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA. În cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ai căror asociați din cauza cărora s-a dispus anularea înregistrării în scopuri de TVA nu sunt majoritari la momentul solicitării reînregistrării, persoana impozabilă poate solicita reînregistrarea chiar dacă nu a încetat situația care a condus la anularea înregistrării conform alin. (11) lit. c);

c) în situația prevăzută la alin. (11) lit. d), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA, pe baza următoarelor informații/documente furnizate de persoana impozabilă:

1. prezentarea deconturilor de taxă nedepuse la termen;

2. prezentarea unei cereri motivate din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă;

d) în situația prevăzută la alin. (11) lit. e), pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice. Data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA;

e) în situația prevăzută la alin. (11) lit. h), dacă încetează situația care a condus la anulare, respectiv societatea nu mai prezintă risc fiscal ridicat, conform criteriilor stabilite la alin. (11) lit. h), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.”, în sensul ca ne aflăm în situația în care societatea a fost înregistrată la Registrul Comerțului, cu aceeași denumire, la data de 24.10.2017, cu alt CUI și alt număr de înregistrare, fără a se verifica dacă, ulterior depunerii cererii de anulare a codului de înregistrare în scopuri de TVA, a formulat cerere de înregistrare în scopuri de TVA sau dacă a fost înregistrată din oficiu.

Astfel, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2017**, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor emise de furnizorul **X L**, respectiv a modului lor de completare pentru a stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă acestea pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate și cu jurisprudența Curții Europene de Justiție și dacă societatea contestată a achitat TVA pentru achizițiile respective.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat îndeplinirea condiției de fond prevăzută de legea fiscală pentru acordarea dreptului de deducere a TVA având în vedere jurisprudența CJUE potrivit căreia nerespectarea condiției de formă nu poate conduce la neacridarea dreptului de deducere a TVA.

Prin urmare, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

La reanalizare se avea în vedere și **argumentul contestatarii referitor la numărul de facturi emise și la quantumul TVA stabilit inițial ca fiind fără drept de deducere.**

Astfel, pentru TVA în sumă de **000 lei** se va desființa parțial decizia de impunere contestată, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală în funcție de documentele prezentate, de prevederile legale interne și de jurisprudența CJUE și să stabilească dacă societatea are drept de deducere a TVA înregistrată în baza facturilor emise de **X L**.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin. (4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr. **000/2019** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma de**

000 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară și de jurisprudența CJUE, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța dacă **X** beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate către **T B, M C și K2**, având în vedere că în perioada efectuării acestora, beneficiarii nu deținea un cod valid de TVA, nefiind astfel îndeplinite condițiile de formă, iar din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezulta dacă echipa de inspecție fiscală a analizat îndeplinirea condițiilor de fond pentru aplicarea scutirii.

Perioada verificată: **00** și **00** 2013, respectiv **00** 2016.

În fapt, societatea a efectuat livrări intracomunitare către societăți al căror cod de TVA a fost invalidat temporar în perioada de declarare/realizare a acestor tranzacții, astfel:

- **în luna 00 2013 X** a înregistrat tranzacții cu societatea **T B** constând în livrări de bunuri (srot de soia) în valoare (baza) de **000 lei**. Din punct de vedere al TVA societatea a încadrat tranzacția conform art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Valoarea livrarilor către clientul **T B** având codul de TVA **000** a fost declarată de **X** prin declarațiile recapitulative privind achizițiile/ livrările/ prestarile intracomunitare - cod VIES 390 - lunare corespunzător cu perioada la care se referă operațiunile. Conform Raportului Vies pus la dispoziție de către Serviciul de schimb internațional de informații din cadrul DGAMC rezulta că în perioada supusă verificării, în speta perioada de declarare/realizare a tranzacțiilor cu acest partener, a fost semnalată invaliditatea codului de înregistrare în scopuri de TVA a acestuia.

Începând cu luna **00** 2013, partenerul **T B** identificat cu cod de TVA: **000** nu mai deține un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, situația menținându-se până la data editării istoricului acestui cod de TVA și până la data încheierii prezentului raport de inspecție fiscală.

Conform documentelor prezentate au fost identificate tranzacții (livrări de bunuri) către partenerul **T B** în perioada în care acest partener nu mai deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, în suma totală de **000 lei (baza) cu TVA aferent în suma de 000 lei**.

- în luna 00 2013 X a înregistrat tranzacții cu societatea M C constând în livrări de bunuri (srot de soia) în valoare totală de 000 lei.

Valoarea livrărilor către clientul M C având codul de TVA 000 a fost declarată de X prin declarațiile recapitulative privind achizițiile/ livrările/ prestarile intracomunitare - cod VIES 390 - lunare corespunzător cu perioada la care se referă operațiunile.

Conform Raportului Vies pus la dispoziție de către Serviciul de schimb internațional de informații din cadrul DGAMC rezultă că în perioada supusă verificării, în speta perioada de declarare/realizare a tranzacțiilor cu acest partener, a fost semnalată invaliditatea codului de înregistrare în scopuri de TVA a acestuia.

Conform documentelor prezentate au fost identificate tranzacții (livrări de bunuri) către partenerul M C în perioada în care acest partener nu mai deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, în sumă totală de 000 lei (baza) cu TVA aferent în sumă de 000 lei.

- în luna 00 2016 X a înregistrat tranzacții cu societatea K2 constând în livrări de bunuri (srot de soia) în valoare totală de 000 lei.

Din punct de vedere al TVA societatea a încadrat tranzacția conform art. 294 alin (2) lit a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Valoarea livrărilor către clientul K2 având codul de TVA 000 a fost declarată de X prin declarațiile recapitulative privind achizițiile/livrările/prestarile intracomunitare - cod VIES 390 - lunare corespunzător cu perioada la care se referă operațiunile.

Conform Raportului Vies pus la dispoziție de către Serviciul de schimb internațional de informații din cadrul DGAMC rezultă că în perioada supusă verificării, în speta perioada de declarare/realizare a tranzacțiilor cu acest partener, a fost semnalată invaliditatea codului de înregistrare în scopuri de TVA a acestuia.

Conform documentelor prezentate au fost identificate tranzacții (livrări de bunuri) către partenerul K2 în perioada în care acest partener nu mai deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, în sumă totală de 000 lei (baza) cu TVA aferent în sumă de 000 lei.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, X precizează că:

- din verificarea bazei de date online ec.europa.eu a rezultat că T B (000) și M C (000) aveau coduri valabile în perioada desfasurării tranzacțiilor și prezintă documente în Anexa 000 la contestație;

- pentru K2 (000) invalidarea codului de TVA s-a înregistrat în data de 00.00.2016 (vineri) iar în data de 00.00.2016 (luni) a fost validată reinregistrarea codului de TVA conform înregistrărilor de pe site-ul <https://inetdec.nra.bg/pls/pub/home.html#/goto:rep.Vatquery.home>, iar facturile au fost emise în datele: 00.00.2016, 00.00.2016 și 00.00.2016, anterior producerii erorii temporare de invalidare a codului de TVA. Atasează documente în Anexa 000 la contestație.

Mai mult, sustine ca a declarat toate livrarile intracomunitare în Declarația VIES 390 pe codurile corecte și valabile, știut fiind faptul ca programul informatic nu permite declararea pe un cod invalid la data depunerii declaratiei.

În drept, pe perioada aprilie si iunie 2013 sunt incidente prevederile:
-art.128 .(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată:

*„(9) **Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.**”*

- art.143 alin.(2) lit.a) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,

(...)

*(3) **Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.**”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către Ministrul Finanțelor Publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin. (2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006,

*„(1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:***

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

- pe luna aprilie 2016 sunt incidente prevederile:

- art. 270 alin.9 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform caruia:

„(9) *Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt e lin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele:*

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...]

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă. ”

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de TVA dacă, aceasta persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de TVA pentru aceste operațiuni fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, acolo unde este cazul.

În baza prevederilor legale citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.10 alin.(1) prevede:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale ace000 leiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Conform acestor prevederi legale, se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factură, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în luna **00** 2013, în luna **00** 2013 și în luna **00** 2016, societatea contestată a efectuat livrări intracomunitare de bunuri către beneficiarii **T B (000)**, **M C (000)** și **K2 (000)**, în valoare totală de **000 lei**, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Din verificarea validității codurilor de TVA în sistemul VIES, echipa de de inspecție fiscală a constatat că cele trei societăți beneficiare nu aveau cod valid de TVA în perioadele verificate și nu au acordat scutire pentru TVA în suma de **000 lei**.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea invocă faptul că din verificările efectuate de aceasta pe site-urile [ec.europa.eu](https://inetdec.nra.bg/pls/pub/home.html#/goto:rep.Vatquery.home) și <https://inetdec.nra.bg/pls/pub/home.html#/goto:rep.Vatquery.home>, cei trei beneficiari, pe perioada analizată, aveau cod valid de TVA, precum și faptul că societatea a declarat toate livrările în declarațiile VIES 390 care, potrivit programului informatic, au fost acceptate de unde reiese că la data declarării beneficiarii aveau cod valid de TVA.

Organul de soluționare a contestației reține că în vederea aplicării scutirii de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.294 alin.2 lit.a) din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, **persoana impozabila trebuia sa facă dovada indeplinirii mai multor condiții, de fond și de forma.**

În primul rând, persoana impozabila trebuie sa facă dovada ca operațiunea pentru care aplica scutirea de TVA este reala.

Prin urmare, în lipsa unei operațiuni reale, în sfera taxei, existența unei facturi conforme cu prevederile legale sau a oricaror altor documente nu confera persoanei impozabile dreptul de a aplica o scutire de TVA.

În ceea ce privește livrarile intracomunitare, trebuie avuta în vedere și jurisprudența europeană care stabilește ca:

- Intra sub incidența acestei noțiuni și sunt scutite, în condițiile pe care statele membre le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz, livrarile de bunuri expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului unui stat membru, dar în interiorul Comunității, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri (Hotărârile CEJ în cauzele *C-285/09, Procedura penală împotriva R* – punctul 40 și *C-587/10, VSTR vs. Finanzamt Plauen* – punctul 29);

- Conditionarea însă, a dreptului la scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea taxei (Hotărârile CEJ în cauzele *C-146/05, Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn* – punctul 29 și *C-587/10, VSTR vs. Finanzamt Plauen* – punctul 45).

Astfel, pentru asigurarea unei impozitari corecte din perspectiva TVA a livrarilor intracomunitare de bunuri, relevante în soluționarea cauzei sunt deciziile Curții Europene de Justiție în următoarele cauze:

- **C-587/10, VSTR vs. Finanzamt Plauen** - concluzia Curții Europene de Justiție în acest caz fiind că administrația fiscală a unui stat membru poate condiționa scutirea de taxă pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare de transmiterea de către furnizor a numărului de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată al persoanei care achiziționează bunurile, sub rezerva totuși ca acordarea acestei scutiri să nu fie refuzată pentru simplul motiv că această obligație nu a fost respectată atunci când furnizorul nu poate, cu bună-credință și după ce a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, să transmită acest număr, dar transmite, pe de altă parte, alte indicații de natură să demonstreze în mod suficient că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă acționând ca atare în operațiunea în cauză;

- **C-285/09, Procedura penală împotriva R** - concluzia Curții Europene de Justiție în acest caz fiind că, în circumstanțe precum cele din acțiunea principală, în care o livrare intracomunitară de bunuri a avut loc în mod real,

dar, în cadrul acesteia, furnizorul a disimulat identitatea adevăratului cumparator pentru a permite acestuia din urmă să se sustragă de la plata taxei pe valoarea adăugată, statul membru de plecare a livrării intracomunitare poate, în temeiul competențelor care îi revin conform primei teze a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000, să refuze acordarea scutirii pentru această operațiune.

De asemenea, relevantă în speta este și decizia în cauză **C-273/11 Mecsek-Gabona Kft**, potrivit căreia *”Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca, în împrejurări precum cele în discuție în acțiunea principală, vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, cu condiția să dovedească, în lumina unor elemente obiective, ca acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile ce îi reveneau în materie de probă sau ca știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita participarea la această fraudă”*.

În același sens este și poziția constantă a direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, exprimată în spete similare, din care exemplificăm adresa nr.691224/14.06.2016, anexată în copie la dosarul cauzei.

Având în vedere cele expuse mai sus, organul de soluționare a contestației reține din analiza raportului de inspecție fiscală ca organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a operațiunilor prin prisma îndeplinirii condițiilor de fond, neexistând constatări cu privire la efectuarea în realitate a livrărilor intracomunitare.

Raportat la cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă produsele au fost livrate celor trei societăți beneficiare, care au fost documentele detinute în acest sens, potrivit prevederilor legale, respectiv facturile, documentele de transport, contractele etc, care au fost informațiile cuprinse în aceste documente, respectiv informațiile referitoare la data la care produsele au părăsit teritoriul României, termenii contractuali, etc.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale aplicabile în speță și, totodată, să

aibă în vedere și să analizeze toate documentele relevante pentru impunere, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.**000/2019** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru TVA în suma de 000 lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară și de jurisprudența CJUE, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

B. OBLIGATII FISCALE ACCESORII

Referitor la contestarea de către societate și obligațiile fiscale accesorii aferente debitelor principale, mentionam ca prin adresa nr.**000/2020** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrarea a Marilor Contribuabili să comunice dacă au fost fost emise decizii de calcul accesorii (dobanzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare) și, **în caz afirmativ**, în conformitate cu prevederile pct.3.4 din OPANAF nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală să transmită actele administrativ fiscale cu menționarea sumelor contestate reprezentând accesorii aferente debitelor din Decizia de impunere nr.**000/2019**, precum și orice alte documente aflate la dosarul cauzei.

Întrucât până la data emiterii prezentei decizii nu a fost comunicat un răspuns, urmează ca la momentul la care acesta se va primi, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se va investi cu soluționarea acestora printr-o altă decizie de soluționare.

C. În ceea ce privește solicitarea de restituire a sumelor achitate în cuantum de 000 lei, stinse prin compensare potrivit Deciziilor de compensare anexate, se rețin următoarele:

Conform prevederilor art.167 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică, inclusiv unitățile subordonate acesteia. Prin sume de plată de la buget se înțeleg sumele pe care statul sau unitatea/subdiviziunea administrativ-teritorială trebuie să le plătească unei persoane, inclusiv cele care rezultă din raporturi juridice contractuale, dacă acestea sunt stabilite prin titluri executorii.(...)

(7) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art. 165 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.

(8) Organul fiscal competent comunică debitorului decizia cu privire la efectuarea compensării, în termen de 7 zile de la data efectuării operațiunii.”

iar potrivit art.168 din același act normativ:

”(1) Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată. ”

Astfel se reține că, atât compensarea cât și, restituirea creanțelor bugetare se efectuează la cerere sau din oficiu și intră în competența organelor fiscale care administrează dosarul fiscal al contribuabilului.

Ca atare, **procedura de stingere a creanțelor bugetare de către organele fiscale este distinctă de procedura de contestare a titlului de creanță, organul de soluționare nu poate decât să ia act de modalitatea în care a fost efectuată stingerea obligațiilor de plată, cu atât mai mult cu cât societatea a primit note de compensare și nu face dovada că a formulat cerere de restituire ca urmare a compensării, respectiv că a contestat la organul în drept modalitatea în care a fost efectuată compensarea obligațiilor de plată.**

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Admiterea parțială a contestației formulată de **X și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.000/2019** emisă de organele de inspecție fiscală din

cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei, reprezentând** impozit pe profit.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.**000/2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru suma de 000 lei, reprezentand:**

- **000 lei impozit pe profit;**

- **000 lei TVA**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru aceleași obligații fiscale având în vedere aceeași perioadă, precum și cele prezentate în considerentele prezentei decizii, argumentele și documentele contestatarei, precum și prevederile legale incidente, inclusiv jurisprudenta CJUE.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei, reprezentând** impozit pe profit.

4. Suspendarea soluționării contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma de **000 lei reprezentând impozit pe profit.**

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile legale prezentate în motivarea prezentei decizii.

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

Director general