



Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

DECIZIA NR. 000/2020
privind soluționarea contestației formulate de
X
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 000/2019

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată prin adresa nr.000/2019 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 000/2019, asupra contestației formulate X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de organele de inspecție fiscală pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că, Decizia de impunere nr.000/2019 a fost comunicată societății prin remitere sub semnătură, în data de **31.07.2019**, conform mențiunii olografe a reprezentantului societății pe adresa nr. 000/2019 de comunicare a actelor administrativ fiscale, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **10.09.2019** fiind înregistrată sub nr.000/.2019 potrivit ștampilei Serviciului Registratură aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) 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 legal investită să soluționeze contestația formulată X.

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat **sustinerea orală a contestației**, procedură care a avut loc în data de 000/2019, fiind întocmit în acest sens *Proces Verbal*.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, societatea susține următoarele:

A. ASPECTE DE PROCEDURA:

1. Nerespectarea duratei de punere în executare a deciziei de soluționare a contestației:

- organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.279 alin.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu au pus în executare soluția de desființare în termen de cel mult 60 de zile, astfel actele contestate sunt lovite de nulitate ca urmare a intervenirii decaderii;

- întrucât termenul este unul procedural, imperativ și absolut, sunt aplicabile prevederile art.185 alin.1 din Codul de procedura civilă, conform cărora nerespectarea termenului atrage decaderă, actul emis peste termen fiind lovit de nulitate, nefiind stipulată expres nicio excepție care să înlăture intervenția sancțiunii decaderii și a nulității actelor contestate emise peste termen, conform dreptului comun;

- societatea a atacat în instanța decizia de soluționare nr.000/.2018, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care prin care s-a dispus desființarea, fiind astfel îndeplinite condițiile art.281 alin.3 din Codul de procedura fiscală.

2. Încalcarea directă și flagrantă a deciziei de soluționare a contestației:

- potrivit art.129 alin.2 și art.279 alin.3 refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie;

- prin menținerea abordării nelegale și netemeinică inclusă în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2017 și Decizia de impunere nr.000/.2018, societatea a fost dublu impozitată;

- atât ajustările privind serviciile suport și aplicația InTouch, cât și ajustările privind redeventele sunt similare, reprezentând ajustări fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală. Ambele ajustări pot fi privite ca afectând circumstanțele economice în care se desfășoară tranzacțiile testate, indicatorii financiari și costurile operaționale ce trebuie luate în considerare în determinarea indicatorului de profitabilitate;

- deși X nu este de acord cu nedeductibilitatea costurilor aferente InTouch și serviciilor suport și administrative primite de la entitățile afiliate, în condițiile în care sunt considerate nedeductibile pentru impozitul pe profit, aceste costuri nu pot fi incluse în baza de cost pentru determinarea indicatorului de profitabilitate obținut de societate, calculat de organele de inspecție fiscală, întrucât astfel de includere ar duce la dubla impunere;

- solutia care se impune in prezenta speta este anulara actelor contestate pentru vicii de procedura ce nu pot fi inlaturate, fara a se mai proceda la analiza pe fond a contestatiei.

ASPECTE DE FOND:

Argumente substantiale din perspectiva preturilor de transfer:

- in perioada 2010-2015, societatea a derulat numeroase tranzactii cu entitatile afiliate, inclusiv: achizitii de produse chimice, de piese de schimb si servicii de reparatii si mentenanta;

- analiza economica a tranzactiilor privity individuale a fost combatuta si respinsa de organele de inspectie fiscala care au efectuat o analiza noua pentru toate serviciile petroliere, care se bazeaza pe o analiza agregata, prin aplicarea metodei marjei nete de tranzactionare (MMNT);

- societatea a pregatit documentatia de preturi de transfer in conformitate cu legislatia locala si internationala privind preturile de transfer care recomanda o abordare individuala a tranzactiilor;

- organele de inspectie fiscala au creat o legatura functionala, fara temei tehnic intre cele trei tranzactii intra-grup si integralitatea operatiunilorX in domeniul serviciilor petroliere;

- abordarea este contrara prevederilor pct.2.78 si 3.9 din Liniile directoare OECD privind preturile de transfer;

- societatea nu se incadreaza in situatiile prevazute de Ghidul OECD in care se recomanda o analiza agregata a tranzactiilor;

- ajustarile impuse influenteaza intregul rezultat operational alX;

- fiecare tranzactie analizata este o tranzactie separata care poate fi evaluata separat, intrucat se aplica metodologii diferite de stabilire a pretului pentru aceste tranzactii, iar societatile independente care desfasoara activitati similare pot fi identificate pe piata;

- costurile suportate in relatie cu aceste trei tranzactii intra-grup sunt doar o parte din segmentul de servicii petroliere atat raportat la natura cat si la volum;

- aplicarea unei analize agregate nu este rezonabila si nu permite evaluarea fiabila a respectarii deX a principiului lungimii de brat;

- organele de inspectie fiscala au decis in mod discretionar sa nu ia in considerare analizele functionale si economice detaliate prezentate de societate in Dosarul preturilor de transfer si au aplicat incorect o analiza agregata;

-X a depus toate eforturile pentru a prezenta importanta economica a fiecărei dintre tranzactiile mentionate si pentru a le analiza in continuare tinand cont de functiile asumate si de profilul de risc, in conformitate cu legislatia internationala de preturi de transfer si legislatia locala, conform prevederilor art.5 alin.2-4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- organele de inspectie fiscala nu au stabilit realitatea fiscala a tranzactiilor efectuate cu entitatile afiliate, in conformitate cu prevederile art.113 din Codul de procedura fiscala;

- metodele de preturi de transfer utilizate in cadrul Dosarului de preturi de transfer sunt acceptabile si au fost aplicate in conformitate cu reglementarile privind preturile de transfer;

- in cazul achizitiei de produse chimice nu poate fi respinsa metoda pretului de revanzare prin simpla afirmatie ca trebuie identificate diferentele, daca exista, in tratamentul contabil al elementelor care compun profitul brut, costul bunurilor vandute si pretul de vanzare, intrucat sarcina probei apartine aceluia care formuleaza o pretentie, respectiv organelor de inspectie fiscala care pretind ajustarea, iar lipsa identificarii diferentelor produce consecinte si in planul lipsei motivarii actului administrativ fiscal, aspect sanctionat cu nulitatea actelor emise;

- tranzactiile care stau la baza analizei constau in achizitionarea de produse chimice in vederea revanzarii catre terti, X avand profil functional de distribuitor cu risc limitat si prin urmare, metoda pretului de revanzare este cea mai potrivita pentru analiza, fiind aplicata pe baza recomandarilor Ghidului OCDE privind preturile de transfer;

- in ceea ce priveste achizitia de obiecte de inventar, cea mai potrivita metoda pentru analiza valorii de piata este metoda cost plus, luand in considerare faptul ca marja testata este o marja bruta;

- organele de inspectie fiscala erau obligate sa identifice diferentele care faceau ca datele societatilor independente sa nu poata fi folosite ca si element de comparatie;

- metoda cost plus este considerata ca fiind potrivita pentru activitati de furnizare de bunuri sau servicii, iar utilizarea ei cu prioritate este mentionata la para.2.3 din Liniile directoare OECD si nu este prea sensibila in ceea ce priveste caracteristicile produselor, astfel respingerea ei de catre organele de inspectie fiscala datorita faptului ca necesita un grad inalt de comparabilitate intre produse este eronata si in contradictie cu prevederile legislative in vigoare;

-X a luat in considerare profilul functional al entitatii testate, astfel limitele privind comparabilitatea au fost reduse;

- noua analiza pregatita de organele de inspectie fiscala nu include detalii privind o analiza functionala efectuata la nivelul companiilor comparabile;

- indiferent de contul in care obiectele de inventar au fost inregistrate de societate, acestea nu au nicio influenta asupra profilului functional;

- chiar si intr-un scenariu in care rezultatele principalei parti afiliate de la care au fost cumparate obiecte de inventar ar fi luat in calcul, considerand PES FZE partea testata, concluziile indica faptul ca principiul lungimii de brat este respectat;

- argumentele aduse in cadrul raportului de inspectie fiscala privind selectarea si calcularea indicatorului de profitabilitate sunt nefondate, intrucat organele de inspectie fiscala nu au aratat bunavointa pentru a intelege mai bine

tranzactia si metodologia de stabilire a preturilor prin initierea in timpul inspectiei fiscale a unei discutii cu reprezentantii societatii care ar putea sustine metodologia de stabilire a preturilor cu documente justificative;

- in ceea ce priveste serviciile de reparatii si mentenanta metoda aleasa pentru analiza a fost metoda marjei nete de tranzactionare, iar entitatea testata a fost prestatorul de servicii

- argumentul organelor de inspectie fiscala potrivit caruia partea testata ar trebui sa fie societatea verificata deoarece indeplineste un numar redus de functii, isi asuma un numar de riscuri mai mic si nu utilizeaza active in aceasta tranzactie, este eronat, intrucat nu numarul de functii este important in determinarea profilului functional, ci importanta functiilor care trebuie observate;

- in legislatia actuala privind preturile de transfer nu exista cerinte specifice privind includerea in contracte a marjei aplicate pentru stabilirea preturilor de transfer;

- elementele de cost luate in considerare la stabilirea preturilor sunt detaliate in contractul incheiat intre cele doua parti afiliate;

- abordarea societatii de a utiliza o analiza multianuala este sustinuta de de alin.3.76 si 3.77 din Ghidul OECD privind preturile de transfer, dar si de OPANAF 442/2016 privind quantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer;

- in ceea ce priveste utilizarea cumulata a mediilor ponderate si a datelor multianuale,X sustine ca este o abordare sustenabila, bazata pe Ghidul preturilor de transfer care stipuleaza ca utilizarea datelor multianuale poate creste gradul de acuratete a valorilor de piata determinate pe baza unui studiu de comparabilitate;

- indicatorul de profitabilitate al societatii a fost calculat eronat de organele de inspectie fiscala, incluzand costurile indirecte reclasificate ca si cheltuieli nedeductibile, ceea ce duce la dubla impunere;

- nu este rezonabil sa se considere cheltuielile societatii aferente serviciilor InTouch si serviciilor suport/administrative ca si nedeductibile din punct de vedere al impozitului pe profit, fara o ajustare adecvata a bazei de cost utilizata pentru determinarea indicatorului de profitabilitate obtinut din prestarea serviciilor petroliere, prin eliminarea acestora din baza de cost;

- noul studiu de comparabilitate realizat de organele de inspectie fiscala este eronat si nu poate fi considerat comparabil cu activitateaX;

- profilul functional a fost ignorat pentru toate tranzactiile reevaluate, anumite companii selectate ca fiind comparabile furnizeaza alte tipuri de servicii, sunt implicate in furnizarea de activitati mai simple care nu implica utilizarea echipamentelor complexe si a sistemelor informationale, au un profil functional diferit si au inregistrat rezultate extreme;

- societatile selectate ca si comparabile nu sunt reprezentative si nu respecta criteriile de comparabilitate stabilite in legislatia relevanta privind preturile de transfer;

- organele de inspectie fiscala au aplicat ajustari ale preturilor de transfer doar pentru anii in care societatea a inregistrat pierdere operationala, dar a omis sa o faca si pentru anii in care s-a inregistrat profit;

- ajustarile preturilor de transfer trebuiau efectuate in ambele sensuri, atunci cand nu se incadrau in pretul de piata si nu doar in situatiile in care indicatorul de rentabilitate calculat era sub nivelul pietei;

- valoarea ajustarilor preturilor de transfer stabilite in urma studiului de comparabilitate nu se justifica din punct de vedere economic, intrucat preturile de transfer ajustate (preturile de achizitie) nu pot sa fie mai mici decat pretul de piata pentru aceleasi produse/servicii;

- ajustarea preturilor de transfer la nivelul medianei din cadrul intervalului de comparare este nelegala si netemeinica, intrucat intervalul considerat ca reprezentand valoarea de piata este cuprins intre cuartila inferioara si cea superioara, iar in interiorul acetui interval, indiferent unde s-ar situa un pret, respectivul este la nivelul de piata;

- Codul fiscal da dreptul la ajustare pentru reflectarea pretului de piata si nu face nicio trimitere la mediana, in acest sens fiind si Decizia civila 000/2014 a Curtii de Apel X si art.2.7 si 3.62 din Liniile Directoare OECD;

- textul cu putere lege care reglementeaza ajustarea este art.11 alin.2 din Codul fiscal, iar Ordinul nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer este un act normativ derivat din Codul fiscal, cu forta juridica inferioara. In prezenta unei probleme de aplicabilitate si prioritate a izvoarelor de drept se aplica textul normativ cu forta superioara;

- societatea solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala in ceea ce priveste stabilirea in mod eronat a obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit in suma de 000 lei.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr. 000/2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/.2019, constatându-se următoarele deficiente contestate:

Perioada verificata: 01.01.2010-31.12.2015 pentru impozitul pe profit.

Fata de obiectivele avute in vedere pentru efectuarea prezentei inspectii si cele dispuse prin Decizia nr. 000/2018, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Chiar daca unele costuri au fost supuse impozitului pe profit, dupa ce au fost clasificate drept cheltuieli nedeductibile si au marit baza de impozitare, ele continua sa faca parte din costurile totale ale societatii si intra in calculul indicatorilor de profitabilitate, avand in vedere faptul ca acesta se calculeaza prin raportare la situatia financiara a societatii (contabila), declarata in cadrul Situatiilor financiare (Bilant) si nu la cea fiscala (extracontabila).

Totodata, bazele de date internationale, contin exclusiv date financiare si nu fiscale.

Astfel, pentru instrumentarea unui Dosar al preturilor de transfer se au in vedere aceste aspecte, iar rezultatele obtinute in urma interogarilor se analizeaza in comparare tot cu indicatorii finaciari ai societatii testate.

Impozitarea unor costuri in cadrul calculului impozitului pe profit nu inseamna ca s-au imbunatatit indicatorii financiari ai societatii, acestia ramanand in fond aceiasi.

Indiferent de natura lor fiscala, aceste cheltuieli fac si trebuie sa faca parte din "costurile totale ale societatii".

De asemenea, analizarea tranzactiilor între persoane juridice afiliate se datorează asa numitei practici de "transfer al preturilor", practică care constă în efectuarea de tranzactii la preturi "speciale" si/sau în conditii speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare si la alterarea taxelor si impozitelor datorate.

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

Din punct de vedere fiscal ajustările efectuate pot viza in functie de situatie atat veniturile (majorarea sumelor impozabile), cat si cheltuielile (prin considerarea unor costuri ca fiind nedeductibile fiscal).

Ajustările din prisma preturilor de transfer, au consecinta si vizeaza efectiv valoarea la care se desfasoara tranzactiile intre persoanele afiliate fie prin majorarea de venituri, fie prin micșorarea de cheltuieli, iar aceste aspecte au clar implicatii asupra indicatorilor de profitabilitate ai societatii testate.

Daca, in cadrul instrumentarii unui dosar de preturi, la prima tranzactie au fost efectuate ajustari de venituri sau cheltuieli, acestea trebuie avute in vedere si pentru restul tranzactiilor, intrucat acestea afecteaza circumstantele economice în care se desfășoară tranzactiile testate si implicit indicatorii financiari.

Astfel, intrucat cheltuielile nedeductibile sau cheltuielile cu deductibilitate limitata (stabilite sau determinate ca urmare a aplicarii legislatiei fiscale din fiecare stat), reprezinta costuri, acestea nu pot influenta indicatorii financiari initiali doar pentru faptul ca societatea nu beneficiaza la calculul rezultatului fiscal de deducerea acestora.

Totodata, ajustările efectuate din punct de vedere al dosarului de preturi, reprezinta in fapt o reconsiderare a veniturilor si/sau cheltuielilor societatii, prin urmare influenteaza si trebuie sa influenteze calculul indicatorilor financiari.

Prin urmare, trebuie avut in vedere faptul ca intre dreptul fiscal si dreptul contabil exista o deosebire fundamentala ce se poate explica prin diferenta de finalitate dintre cele doua.

Astfel, în timp ce contabilitatea are ca obiectiv stabilirea bazelor de calcul pentru impozite, fiscalitatea are ca sarcină stabilirea regulilor ce se aplică acestora.

Independent de situația fiscală a societății rezultată din neadmiterea la deducere a unor cheltuieli, situația financiară ce determină indicatorii de profitabilitate rămâne neschimbată.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că indicatorul de profitabilitate determinat în cadrul precedentei inspecții fiscale pentru ajustarea cheltuielilor de exploatare aferente achizițiilor de produse chimice pentru uz propriu, obiecte de inventar și servicii de reparații și mentenanță de la entități afiliate, a fost corect determinat.

Astfel, s-a constatat că, în anii 2010, 2012, 2013 și 2014, X a efectuat achiziții de produse chimice pentru uz propriu, obiecte de inventar precum și servicii de reparații și mentenanță de la entități afiliate la un preț mai mare decât prețul de piață.

Din acest motiv, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor de exploatare aferente achizițiilor de produse chimice pentru uz propriu, obiecte de inventar și servicii de reparații și mentenanță de la entități afiliate, înregistrate în evidența contabilă a X.

Astfel, au rezultat ajustări ale cheltuielilor de exploatare aferente achizițiilor de produse chimice pentru uz propriu, obiecte de inventar și servicii de reparații și mentenanță de la entități afiliate în sumă totală de 000 lei și stabilirea unui impozit pe profit în sumă de **000 lei**, având în vedere prevederile art. 7 alin. 1 pct. 26, art. 19 alin. 1 și alin. 5, art. 11 alin. 2 lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 22-24, 29, 31-36 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 9 alin. 1 și alin. 2 și art. 10 din OD 442/2016 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

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

I. Aspecte de procedură.

În ceea ce privește argumentele societății cu privire la nerespectarea duratei de punere în executare a deciziei de soluționare a contestației, se rețin următoarele:

Contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere inițială, respectiv nr. 000/2018 fost soluționată prin Decizia nr. 000/.2018 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. prin care s-a dispus desființarea parțială a deciziei de impunere pentru suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit.

Soluția de desființare presupune implicit reverificarea aceluiași taxe, impozite, contribuții, pentru aceeași perioadă și emiterea unui nou act administrativ, potrivit prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

Inspecția fiscală efectuată în perioada 17.05.2019– 17.07.2019 a avut ca obiectiv îndeplinirea dispozițiilor stabilite prin punctul 5 din Decizia de soluționare nr.000/.2018, organele de inspecție fiscală procedând la reverificarea impozitului pe profit pe perioada 01.01.2010 - 31.12.2015, fiind emis Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019 și Decizia de impunere nr.000/2019, care conține atât motivele de fapt, cât și de drept, fiind respectate strict perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacerea inspecției.

Împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, societatea a formulat contestația ce face obiectul prezentei decizii de soluționare.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia actele administrativ fiscale contestate sunt lovite de nulitate, întrucât organele de inspecție fiscală au demarat refacerea inspecției fiscale și au emis actele contestate, în condițiile în care erau decazute din termenul prevăzut de lege pentru punerea în executare a deciziei de desființare, se rețin următoarele:

În conformitate cu prevederile art. 114 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Inspectia fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.”

coroborat cu art. 110 alin.(1) din același act normativ, care precizează:

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

Totodată, art. 129 din Codul de procedură fiscală menționează ca:

“Refacerea inspecției fiscale

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

(2) Refacerea inspectiei fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt mentionate în decizie.

(3) Refacerea inspectiei fiscale si emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele si obligatiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspectiei fiscale se realizează de către o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desfiintat.

Urmare celor stipulate mai sus se desprinde concluzia că nu există temeii legal în baza căruia organele de inspectie fiscală să nu poată efectua refacerea inspectiei fiscale.

Astfel se retine că nu există nicio restrictie sau exceptie cu privire la anumite situatii în care agentii economici să nu poată fi supusi inspectiei fiscale.

Intradevar, potrivit prevederilor art. 279 alin. (4) din Codul de Procedura fiscala “*Solutia de desfiintare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari, [...] (n.n. inclusiv sub aspectul calcularii obligatiilor fiscale accesorii)*”, dar acest termen nu este imperativ si absolut, întrucât nu s-a prevăzut nicio sanctiune pentru nerespectare, fapt pentru care este unul de recomandare si nu unul sanctionator, nerespectarea acestuia neatragand decaderea organelor de inspectie fiscala din dreptul de a reface inspectia fiscala si de a emite acte administrative.

In niciun caz, nerespectarea termenului de 60 de zile prevazut la art. 279 din Codul de procedura, nu poate conduce la decaderea sau lovirea de nulitate a actului administrativ fiscal.

Nu pot fi retinute sustinerile contestatarei in sensul ca se impune sanctiunea nulitatii actelor administrative fiscale in raport cu faptul ca, dispozitiile Codului de procedura fiscala se completeaza cu cele ale Codului de procedura civila, intrucat art. 75 din Codul de procedura fiscala, indicat de societate, se refera la “calcularea termenelor” si nu la sanctiunile dispuse.

Totodata, asa cum rezulta si din dispozitiile art. 3 din Codul de procedura fiscala, prevederile Codului de procedura civila se aplica aspectelor procedurale nereglementate si nu in privinta celor reglementate cum este cazul nulitatii actului administrativ fiscal.

De altfel, elementele nulității actului administrativ sunt expres precizate la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului

administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 46](#) alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Astfel, nulitatea actului administrativ survine pentru lipsa unuia dintre elementele actului referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele sau denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, iar în speță nu ne aflăm în niciuna din situațiile precizate.

În condițiile în care nu există un text de lege care să sancționeze cu nulitate Raportul de inspecție fiscală și implicit actele de impunere emise în baza acestuia, depășirea termenului în cauză, neavând deci o nulitate expresă care să prezume vătămarea, anularea actelor de impunere pentru acest motiv poate interveni doar dacă durata inspecției fiscale a produs o vătămare, ceea ce nu este cazul în speța de față, întrucât nu se creează o situație mai grea societății.

În ceea ce privește vătămarea pretinsă de reclamant, se reține că potrivit art. 129 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, în situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emisă potrivit [art.279](#) se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor [art. 276](#) alin. (3), iar [art. 276](#) alin. (3) menționează că *“prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac”*.

Nu în ultimul rând, se reține faptul că izvorul nasterii dobanzilor și penalităților îl constituie neachitarea la termen și în mod corect a obligațiilor fiscale și nu durata desfășurării inspecției fiscale.

În concluzie, nerespectarea termenului de 60 de zile de efectuare a refacerii inspecției fiscale nu poate conduce la decăderea sau la nulitatea actului administrativ fiscal atacat.

Având în vedere că argumentele de ordin procedural nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a contestației, organul de soluționare a contestației se va investi pe fondul cauzei.

ASPECTE DE FOND:

În ceea ce privește ajustările în sumă de în sumă de 000 lei aferente achiziției de produse chimice, piese de schimb și servicii de reparații și mentenanță primite de la societăți afiliate, stabilite ca urmare a analizării prețurilor de transfer, pentru care s-a calculat impozit pe profit în suma de 000 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției

Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au efectuat aceste ajustări în condițiile în care din analiza dosarului prețurilor de transfer și documentelor prezentate au rezultat deficiențe cu privire la modul de justificare a prețurilor de transfer astfel că, s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind achizițiile la societăți afiliate în vederea eliminării acestor deficiențe.

În fapt, în perioada analizată, X a efectuat achiziții de produse chimice pentru uz propriu, obiecte de inventar, precum și servicii de reparații și mentenanță de la entități afiliate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost achiziționate la un preț mai mare decât prețul de piață și au procedat la ajustarea cheltuielilor de exploatare aferente achizițiilor de produse chimice pentru uz propriu, obiecte de inventar și servicii de reparații și mentenanță de la entități afiliate, înregistrate în evidența contabilă a X.

Astfel, au rezultat ajustări ale cheltuielilor de exploatare aferente achizițiilor de produse chimice pentru uz propriu, obiecte de inventar și servicii de reparații și mentenanță de la entități afiliate în suma totală de 000 lei.

Ajustările au fost efectuate având în vedere prevederile art. 7 alin.1 pct. 26, art.19 alin.5, art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.31-36, pct.28-29, pct.22-25 din HG.nr 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal și art.9 alin.1 și alin.2 din OD nr.442/2006 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.

În drept, în materia impozitului pe profit în perioada 2010-2015 sunt aplicabile următoarele prevederi legale :

- art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 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.”

- art.7 alin.1 pct.26 din același act normativ:

“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.19 alin.(1) și alin.(5) din Codul fiscal, prevede că:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile

nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

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

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct.22-25, 31-36 și 38 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. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.**

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.

28. *In sensul art. 11 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute in liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica se intelege metoda marjei nete si metoda impartirii profitului.*

29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implica calcularea marjei nete a profitului, obtinuta de o persoana in urma uneia sau a mai multor tranzactii cu persoane afiliate, si estimarea acestei marje pe baza nivelului obtinut de catre aceeasi persoana in tranzactii cu persoane independente sau pe baza marjei obtinute in tranzactii comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparatii intre anumiti indicatori financiari ai persoanelor afiliate si aceiasi indicatori ai persoanelor independente, care activeaza in cadrul aceluiasi domeniu de activitate.[..].

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".

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

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

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

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

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

De asemenea, spetei îi sunt aplicabile și prevederile următoarelor prevederi 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 :

"- art. 9 - alin.1: Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței;

- alin. 2: Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de

comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate;

- art. 8 - alin. 2: disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

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

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

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

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

- art. 7 - alin.1: În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

- art. 10: Prezentul ordin se completează cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.”

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

“1. Preturile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele

internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicii fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere.

De asemenea, pentru realizarea compararii trebuie avute in vedere prevederile pct.1.33, pct.1.38-1.39, pct.1.43, pct.1.45-1.46, pct.1.55, pct.1.68, pct.2.13, pct.2.7, pct.2.69, pct.3.68 si pct.3.9 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE:

- par.1.33: „[...] pentru ca o astfel de comparatie sa aiba utilitate, caracteristicile economice relevante ale situatiilor ce se compara trebuie sa fie suficient de comparabile. A fi comparabile inseamna ca nici una din diferentele (daca acestea exista) dintre situatiile comparate nu ar putea sa afecteze substantial conditiile supuse examinarii in cadrul metodologiei [...]”.

- par. 1.38: „[...] informatiile despre caracteristicile produselor pot fi mai importante daca metoda aleasa este metoda compararii preturilor necontrolate decat in cazul in care metoda folosita este o metoda a marjei tranzactionale nete.”

- par. 1.39: „Diferentele in caracteristicile specifice ale bunurilor sau serviciilor conteaza, cel putin partial, pentru diferentele de valoare intre ele pe o piata deschisa. De aceea, compararea acestor caracteristici poate fi utila in stabilirea comparabilitatii intre tranzactiile controlate si cele necontrolate. Caracteristicile ce pot fi importante de luat in considerare includ urmatoarele: [...] in cazul prestarii de servicii, natura si amploarea serviciilor [...]”.

- par.1.43: „Funcțiile pe care ar trebui sa le identifice si sa le compare contribuabilii si administratiile fiscale includ, de exemplu proiectarea, productia, asamblarea, cercetarea si dezvoltarea, service, achizitii, distributie, marketing, publicitate, transport, finantare si management [...]”.

- par.1.45: „Tranzactiile si entitatile controlate si necontrolate nu sunt comparabile intre ele daca exista diferente semnificative in riscurile asumate, diferente pentru care nu se pot efectua ajustarile necesare. Analiza functionala nu este completa decat daca au fost luate in considerare riscurile asumate de fiecare parte, deoarece premisa sau alocarea riscurilor ar influenta conditiile tranzactiilor dintre companiile afiliate. Teoretic, pe o piata deschisa, premisa unui risc ridicat trebuie sa fie compensata de o majorare a veniturilor previzionate, chiar daca veniturile efective pot sa creasca sau nu, in functie de gradul de productie a riscurilor.”

- par.1.46: „Tipul de riscuri de luat in considerare includ [...] riscurile financiare precum cele generate de cursul de schimb valutar si de variatia ratei dobanzii; riscurile de credit; si asa mai departe.”

- par.1.55: „Preturile la lungime de brat pot varia pe pietele diferite chiar si pentru tranzactii ce implica aceleasi bunuri sau servicii.; de aceea, pentru a asigura comparabilitatea se impune ca pietele pe care opereaza companiile independente si afiliate sa fie comparabile, si ca diferentele sa nu aiba un efect de substanta asupra pretului, sau sa poata fi efectuate ajustarile corespunzatoare. Ca un prim pas, este esentiala identificarea pietei sau pietelor respective tinand cont de bunurile sau serviciile inlocuitoare disponibile. Circumstantele economice ce pot fi relevante in stabilirea comparabilitatii pietelor includ pozitia geografica; marimea pietelor; amploarea concurentei pe pietele si pozitiile competitive relative ale vanzatorilor si cumparatorilor; existenta (si deci riscul aferent) unor bunuri si servicii inlocuitoare; nivelul cererii si ofertei pe piata ca intreg si in anumite regiuni, daca este relevant; puterea de cumparare a consumatorilor; caracterul si amploarea reglementarilor guvernamentale ale pietei; costurile de productie, inclusiv costul terenului, al fortei de munca, si al capitalului; costurile de transport; nivelul pietei (cu amanuntul sau cu ridicata); data si momentul tranzactiei; si altele. Faptele si circumstantele cazului respectiv vor determina daca diferentele de circumstante economice au un efect semnificativ asupra pretului si daca se pot face ajustari in mod corect si exacte pentru a elimina efectele acestor diferente, a se vedea punctul 1.38”.

- par. 1.68: “In plus, administratiile fiscale pot considera util sa faca referire la tranzactii structurate alternative intre companii independente pentru a determina daca tranzactia controlata asa cum este ea structurata respecta principiul lungimii de brat. Daca datele referitoare la o anumita alternativa pot fi luate sau nu in considerare va depinde de datele si circumstantele cazului respectiv, inclusiv de numarul si acuratetea ajustarilor necesare pentru a reflecta diferentele dintre tranzactia controlata si alternativa, si de calitatea oricaror alte date ce pot exista.”

- par.2.13: „Metoda compararii preturilor compara pretul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate intr-o tranzactie controlata cu pretul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate intr-o tranzactie comparabila necontrolata in circumstante comparabile.”

- par. 2.7: “[...] o tranzactie necontrolata este comparabila cu o tranzactie controlata (este o tranzactie comparabila necontrolata) in sensul metodei CUP daca este indeplinita una din cele doua conditii:

1. nici una din diferentele (daca exista) intre tranzactiile comparate sau intre companiile ce intreprind aceste tranzactii nu pot afecta substantial pretul pe piata deschisa; sau

2. pot fi facute ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectele substantiale ale acestor diferente. [...]”

- par. 2.69: „[...] preturile sunt susceptibile de a fi afectate de diferentele dintre produse.”

-par.3.68: „[...] in principiu, informatia referitoare la conditiile de comparabilitate ale tranzactiilor necontrolate intreprinse sau efectuate in aceeasi perioada de timp in

care tranzactia controlata („tranzactii necontrolate contemporane”) este cea mai fiabila informatie utilizata intr-o analiza de comparabilitate, deoarece reflecta gradul de independenta in care partile s-au comportat intr-un mediu economic care este acelasi cu mediul economic al tranzactiei controlate de contribuabil [...]”.
- par. 3.9: *„In mod ideal pentru a se ajunge la cea mai precisa aproximare a valorii corecte de piata, principiul lungimii de brat ar trebui sa se aplice tranzactie cu tranzactie [...]”.*

Avand in vedere cele precizate la situatia de fapt, prevederile legale invocate, precum si documentele si argumentele prezentate in dosarele preturilor de transfer pentru sustinerea preturilor practicate intre partile afiliate in perioada verificata, se retin urmatoarele:

In perioada supusa inspectiei fiscale societatea a derulat mai multe tranzactii cu entitatile afiliate, astfel:

Achizitii de produse chimice de la entitati afiliate:

Societatea a ales sa testeze achizitiile de produse chimice de la entitati afiliate, respectiv activitatea de distributie a acestora, in conditiile in care produsele chimice au fost in general utilizate in procesul de prestare a serviciilor petroliere catre clientii sai si au fost revandute ca atare catre acestia doar ocazional.

Metoda aleasa pentru analiza preturilor de transfer a fost metoda pretului de revanzare, utilizata cel mai frecvent pentru analiza activitatii de distributie.

Totodata, se retine ca Metoda pretului de revanzare cere ca diferentele existente intre produse / circumstantele de vanzare sa nu aiba efect direct asupra pretului. Pentru a fi posibila comparabilitatea, in calculul marjei brute trebuie identificate diferentele, daca exista, in tratamentul contabil al elementelor care compun profitul brut, costul bunurilor vandute si pretul de vanzare.

Aceasta metoda presupune identificarea exacta a cheltuielilor cu bunurile vandute (eng. COGS) care trebuie avute in vedere pentru determinarea profitului de revanzare si implicit a marjei brute de revanzare, iar bazele de date comerciale nu ofera informatii legate de costul bunurilor vandute pentru societatile potential comparabile din Romania, astfel incat exista riscul ca esantionul de comparabilitate sa fie denaturat din cauza lipsei de informatii pentru societatile potential comparabile din Romania, risc care nu exista in cazul folosirii metodei marjei nete.

Pentru aplicarea cu acuratete a acestei metode este necesar un grad ridicat de comparabilitate, in special pentru produsele care fac subiectul tranzactiilor, iar in cazul folosirii bazelor de date externe, in general, este dificil sa se extraga din acestea informatii cu un asemenea grad de acuratete.

Astfel, se retine ca sunt putine informatii financiare disponibile pentru calcularea marjei brute, avand in vedere:

- lipsa informatiilor financiare publice disponibile pentru determinarea profitului brut pentru companiile din Europa, datorita cerintelor de raportare diferite la nivel european. Tarile europene nu au standarde specifice sau consistente de raportare a elementelor de cost care apar in declaratiile fiscale inainte sau dupa linia de profit brut;

- informatiile financiare disponibile la nivelul profitului brut furnizate de bazele de date nu sunt intotdeauna relevante datorita practicilor contabile diferite ale tarilor europene referitoare la alocarea cheltuielilor intre costul bunurilor vandute si cheltuielile operationale.

De asemenea, in ceea ce priveste metoda pretului de revanzare, chiar societatea mentioneaza in dosarele preturilor de transfer urmatoarele: „*avand in vedere ca MCP/MPR pot fi foarte dificil de aplicat in practica din cauza lipsei de date necesare calcularii marjei brute dar si a metodologiei de stabilire a pretului, o aplicare a MMNT este cea mai indicata in acest caz*”.

Totodata, se retine ca utilizarea in analiza a mediei ponderata a indicatorilor pentru ultimii 3 ani nu este reprezentativa pentru compararea cu indicatorul societatii dintr-un singur an, deoarece nu aduce valoare adaugata analizei, iar in cazul de fata nu este vorba de un ciclu de viata al produselor achizitionate sau de cicluri ale afacerii care ar afecta material comparabilitatea.

Astfel, se retine ca analiza prezentata de societate nu justifica preturile de transfer aferente tranzactiilor privind achizitiile de produse chimice de la entitatile afiliate din perioada 2010 – 2015.

Achizitia de obiecte de inventar de la entitati afiliate:

Societatea a testat in cadrul analizei economice achizitiile de obiecte de inventar de la entitatile afiliate Xsi X.

In ceea ce priveste metoda cost plus, aleasa de societate ca metoda de preturi de transfer in dosarele preturilor de transfer, se retine ca aceasta este o metoda frecvent utilizata pentru analiza activitatii de furnizare de bunuri sau prestari servicii.

Metoda cost plus, care se bazeaza pe analiza profitului brut, prezinta si dezavantaje fata de metodele care se bazeaza pe analiza profitului net.

Aceasta cere ca diferentele existente intre produse / circumstantele de vanzare sa nu aiba efect direct asupra pretului. Totusi, in piata acest nivel este influentat de o multitudine de factori care nu pot fi ajustati corect pentru a reflecta pretul pietei. Pentru a fi posibila comparabilitatea, in calculul marjei brute trebuie identificate diferentele, daca exista, in tratamentul contabil al elementelor care compun profitul brut, costul bunurilor vandute si pretul de vanzare.

Metoda presupune identificarea exacta a cheltuielilor directe si indirecte (respectiv costuri de productie, alte costuri de exploatare) care trebuie avute in vedere pentru determinarea marjei brute la costuri.

Mai mult, se retine ca bazele de date comerciale nu ofera informatii legate de profitul brut pentru societatile potential comparabile din Romania, astfel incat exista riscul ca esantionul de comparabilitate sa fie denaturat din cauza lipsei de informatii pentru societatile potential comparabile din Romania, risc care nu exista in cazul folosirii metodei marjei nete.

Pentru aplicarea cu acuratete a acestei metode este necesar un grad ridicat de comparabilitate, in special pentru produsele care fac subiectul tranzactiilor, iar in cazul folosirii bazelor de date externe in general este dificil sa se extraga din acestea informatii cu un asemenea grad de acuratete.

Totodata, se retine ca, sunt putine informatii financiare disponibile pentru calcularea marjei brute, iar in ceea ce priveste metoda cost plus, societatea mentioneaza in dosarele preturilor de transfer urmatoarele: „*avand in vedere ca MCP/MPR pot fi foarte dificil de aplicat in practica din cauza lipsei de date necesare calcularii marjei brute dar si a metodologiei de stabilire a pretului, o aplicare a MMNT este cea mai indicata in acest caz*”.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, se retine ca prin folosirea metodei cost plus in conditiile mentionate anterior, studiul prezentat de X prezinta riscuri de eroare atat la nivelul intervalului de comparare, cat si la nivelul indicatorilor de comparabilitate, care pot afecta comparabilitatea.

Totodata, din analiza efectuata de organele de inspectie fiscala a rezultat ca X nu isi asuma riscuri, datorita faptului ca achizitia se realizeaza pe baza de comanda, riscul de inventar fiind suportat de detinatorul de stocuri de echipamente si piese de schimb.

Astfel, X a indeplinit un numar similar de functii, si-a asumat mai putine riscuri si a folosit activele corporale comparativ cu entitatile sale afiliate in relatiile cu acestea privind achizitiile de obiecte de inventar.

Prin urmare, se retine ca X este partea cea mai putin complexa in legatura cu tranzactia de achizitie de echipamente si piese de schimb de la entitatile afiliate si poate fi aleasa ca si entitate testata pentru analiza activitatii de achizitie de obiecte de inventar.

De asemenea, se retine ca X nu a prezentat nicio explicatie cu privire la modalitatea in care este aleasa valoarea concreta a marjei brute situate intre 5% si 10% si nici in ceea ce priveste baza de cost la care se aplica marja bruta cuprinsa intre 5% si 10% si cu privire la tipurile de costuri ce sunt luate in calcul pentru determinarea acesteia.

Se retine ca societatea a inregistrat tranzactii privind achizitia de obiecte de inventar si de la alte societati afiliate, suma totala a acestor tranzactii nedecarate este de 000 lei, in perioada 2010 - 2015, suma care nu este justificata din punct de vedere al preturilor de transfer in dosarele preturilor de transfer prezentate de X.

Totodata, media ponderata a indicatorilor pentru ultimii 3 ani nu este reprezentativa pentru compararea cu indicatorul societatii dintr-un singur an, deoarece nu aduce valoare adaugata analizei, iar in cazul de fata nu este vorba de

un ciclu de viata al produselor achizitionate sau de cicluri ale afacerii care ar afecta material comparabilitatea.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, se retine ca analiza prezentata de societate nu justifica preturile de transfer aferente tranzactiilor privind achizitiile de obiecte de inventar de la entitatile afiliate din perioada 2010 – 2015.

Achizitii servicii de reparatii si mentenanta:

Din analiza dosarelor preturilor de transfer, rezulta ca X a indeplinit un numar mai mic de functii, si-a asumat un numar similar de riscuri si nu a folosit active corporale comparativ cu entitatea afiliata privind achizitiile de servicii de reparatii si mentenanta, prin urmare este partea cea mai putin complexa in legatura cu tranzactia de achizitie de servicii de reparatii si mentenanta de la entitatile afiliate si poate fi aleasa ca si entitate testata pentru analizarea activitatii de achizitie de servicii de reparatii si mentenanta.

Se retine ca marja de profit de 10% prezentata in dosarul preturilor de transfer nu este specificata in cadrul contractului de prestari servicii, iar societatea nu a prezentat documente pentru justificarea marjei de profit aplicata de X pentru serviciile de reparatii si mentenanta prestate in beneficiu X.

De asemenea, in ceea ce priveste baza de cost la care se aplica marja de profit de 10%, societatea nu a prezentat nicio explicatie cu privire la tipurile de costuri ce sunt luate in calcul pentru determinarea acesteia.

Totodata, media ponderata a indicatorilor pentru ultimii 3 ani nu este reprezentativa pentru compararea cu indicatorul societatii afiliate dintr-un singur an, intrucat in cazul de fata nu este vorba de un ciclu de viata al serviciilor achizitionate sau de cicluri ale afacerii care ar afecta material comparabilitatea.

Prin urmare, se retine ca analiza prezentata de societate nu justifica preturile de transfer aferente tranzactiilor privind achizitiile de servicii de reparatii si mentenanta de la entitatile afiliate din perioada 2010 – 2015.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca analizele prezentate de societate nu acopera totalitatea achizitiilor de la entitati afiliate prezentate in cadrul dosarelor preturilor de transfer.

Astfel, din totalul de 000 lei obiecte de inventar achizitionate in perioada 2010 – 2015, aproximativ 000 lei reprezinta achizitii de obiecte de inventar de la inca 8 entitati afiliate care nu au fost testate in ceea ce priveste respectarea principiului valorii de piata.

De asemenea, potrivit registrului jurnal, X a inregistrat si alte cheltuieli cu achizitii materiale de la entitati afiliate, care nu au fost prezentate in cadrul dosarelor preturilor de transfer prin urmare, analizele economice prezentate nu justifica valoarea de piata a tuturor achizitiilor de la entitatile afiliate din perioada verificata si nici nu reflecta activitatea principala a X, respectiv activitatea de prestari servicii petroliere.

Prin urmare, intrucat analizele economice prezentate in cadrul dosarelor preturilor de transfer nu justifica pretul de piata pentru o serie de achizitii efectuate deX de la entitati afiliate sau nu acopera totalitatea achizitiilor de la entitati afiliate prezentate in cadrul dosarelor preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au realizat un studiu de comparabilitate privind activitatea principala desfasurata deX, respectiv activitatea de prestari servicii petroliere, prin utilizarea metodei marjei nete (MMNT), respectiv prin testarea indicatorului Rata Rentabilitatii Costurilor Totale, considerat cel mai adecvat indicator de profitabilitate pentru analiza prestarilor de servicii petroliere.

IntrucatX a indeplinit un numar mai mic de functii, si-a asumat un numar similar de riscuri si nu a folosit active corporale comparativ cu entitatile afiliate poate fi aleasa ca si entitate testata pentru analizarea activitatii de prestari servicii petroliere.

Organele de inspectie fiscala au calculat pentruX un indicator RRCT aferent cheltuielilor efectuate cu entitatile afiliate in legatura cu activitatea de prestari servicii petroliere pentru perioada 2010 – 2015, pornind de la informatiile privind cheltuielile si veniturile din contul de profit si pierdere.

Apoi, s-a procedat la identificarea celorlalte cheltuieli operationale directe si indirecte inregistrate deX in legatura cu activitatea de prestari servicii petroliere, pe baza informatiilor din balantele de verificare, registrele jurnale si situatiile financiare ale fiecarui an din perioada 2010 – 2015.

Au fost folosite informatii cu privire la cheltuielile aferente achizitiilor de la entitatile afiliate furnizate de societate in dosarele preturilor de transfer si informatii privind valoarea achizitiilor de produse chimice si obiecte de inventar de la entitati afiliate identificate in conturile 603 „Cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar” si 6024 „Cheltuieli cu piesele de schimb” din Registrul Jurnal.

Astfel, au fost calculate urmatoarele valori ale indicatorului RRCT aferent cheltuielilor efectuate cu entitatile afiliate in legatura cu activitatea de prestari servicii petroliere pentru perioada 2010 – 2015: -6,19% pentru anul 2010, 7,47% pentru anul 2011, -8,08% pentru anul 2012, -5,28% pentru anul 2013, -2,38% pentru anul 2014, 9,28% pentru anul 2015.

Urmare a cautarii in baza de date Orbis, nu au fost identificate companii comparabile in Romania, ci 6 companii comparabile in Europa care prezinta un grad ridicat de independenta, similitudine in functii indeplinite pentru desfasurarea activitatii economice comparativ cuX si asemanari intre natura serviciilor prestate.

Comparand indicatorul RRCT inregistrat de catreX cu intervalul de comparare obtinut pentru societatile afiliate, rezulta ca valoarea acestuia se situeaza sub limita inferioara (cuartila 1) a intervalului de comparare in anii 2010, 2012, 2013 si 2014, rezultand astfel ca tranzactiile efectuate de societate in anii respectivi cu entitatile afiliate nu s-au efectuat la pret de piata si se impune ajustarea indicatorului RRCT obtinut deX aferent cheltuielilor efectuate cu entitatile

afiliate in legatura cu activitatea de prestari servicii petroliere la valoarea medianei calculata pentru societatile independente comparabile, in baza art. 9, alin. (1) si (2) din OPANAF nr. 442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer.

Asfel, a fost stabilit indicatorul RRCT, aferent cheltuielilor efectuate cu entitatile afiliate in legatura cu activitatea de productie, la valoarea medianei intervalului de comparare din anii 2010, 2012, 2013 si 2014 si au rezultat urmatoarele ajustari ale cheltuielilor de exploatare aferente achizitiilor de produse chimice pentru uz propriu, obiecte de inventar si servicii de reparatii si mentenanta de la entitati afiliate:

An 2010 : 000 lei;

An 2012 : 000 lei;

An 2013 : 000 lei;

An 2014 : 000 lei.

Urmare ajustarii aplicate, a crescut baza impozabila pentru calculul impozitului pe profit cu suma totala de 000 lei, datorita diminuarii cheltuielilor aferente achizitiilor efectuate de la persoanele afiliate, avand ca si consecinta (concretizare) considerarea valorii ce excede pretului de piata, ca fiind nedeductibila fiscal.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala creează o legătură fictională, fără temei tehnic între cele trei tranzactii intra-grup si integralitatea operatiunilorX in domeniul serviciilor petroliere.

Potrivit prevederilor par. 2.78 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE invocate deX, *„costurile si veniturile care nu sunt legate de tranzactia analizată ar trebui excluse atunci când ele afectează semnificativ comparabilitatea cu tranzactiile necontrolate”*.

Astfel, se retine ca toate costurile înregistrate au legătură cu activitatea de prestări servicii petroliere către terti desfășurată de societate în perioada verificată, activitate ce a făcut obiectul noii analize a organelor de inspectie fiscala.

Chiar si societatea admite în Contestatie la pag. 12 par. 4 că *„[...] toate costurile angajate de Sucursală sunt suportate în cele din urmă pentru a furniza servicii petroliere unor clienti terti [...]”*, acestea din urmă reprezentând în fapt obiectul sau de activitate.

Prevederile par. 2.78 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE invocate in contestatie se referă la segmentarea activității contribuabilului, segmentare care nu poate fi aplicată în cazul de față întrucât,X nu desfășoară si alte activități generatoare de venituri în afară de cea de prestări servicii petroliere către terti.

Societatea, prin argumentatia prezentată, încearcă să creeze impresia că în cazul de față este vorba de mai multe activități, când în realitate este vorba de o

singură activitate care a făcut obiectul noii analize a organelor de inspectie fiscala, respectiv activitatea de prestări servicii petroliere către terti.

De asemenea, se retine ca, în acest caz nu se poate de vorbi de tranzactii agregate, această abordare se aplică doar în anumite cazuri particulare, descrise la par. 3.9 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE: *„Ideal, pentru a se ajunge la cea mai precisa aproximare a valorii corecte de piata, principiul lungimii de brat ar trebui sa se aplice tranzactie cu tranzactie. Totusi, exista adeseori situatii in care tranzactii separate sunt atat de strans legate una de alta sau se continua una pe alta, incat nu pot fi evaluate in mod adecvat pe baza separata. Exemplele pot include 1. anumite contracte de furnizare de marfuri sau servicii pe termen lung, 2. drepturi de a folosi proprietati necorporale, si 3. stabilirea de preturi pentru o gama de produse strans legate intre ele (o linie de produse) atunci cand nu este practic sa se stabileasca produsele sau tranzactiile individuale. Un alt exemplu ar fi acordarea licentei de know-how de productie si furnizarea componentelor vitale unui producator controlat; poate sa fie mai rezonabila stabilirea termenilor la lungime de brat pentru doua elemente luate impreuna decat pentru fiecare in mod individual. Astfel de tranzactii ar trebui evaluate impreuna utilizand metoda sau metodele cele mai potrivite la lungime de brat. Un alt exemplu ar fi dirijarea unei tranzactii printr-o alta companie afiliata; poate fi mai potrivit sa se ia in considerare tranzactia din care face parte dirijarea in integralitatea sa, decat sa se ia in considerare tranzactiile individuale pe baze separate.”*

Astfel, se retine că situatia de față nu se regăsește între exemplele din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, iar invocarea prevederilor par. 3.9 nu are sens în acest caz.

Mai mult, scopul unei întreprinderi este acela de a obtine profit, iar potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, *„profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă si **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal**”*.

Prin urmare, toate cheltuielile societății au fost efectuate în scopul obtinerii de venituri din activitatea de prestări servicii petroliere către terti, care reprezintă o activitate de sine stătătoare si nu o tranzactie agregată în sensul par. 3.9 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE.

Din analiza structurii tranzactiilor cu entitățile afilate efectuate de societate în perioada verificată, rezulta că prestările de servicii efectuate reprezintă doar 4% din totalul tranzactiilor, restul constând în achizitii de bunuri si servicii necesare desfășurării activității.

Având în vedere că in cadrul inspectiei precedente s-au analizat toate tranzactiile efectuate de societate cu entitățile afiliate prezentate în dosarul preturilor de transfer si s-a stabilit că doar tranzactiile privind achizitiile de produse chimice, achizitiile de piese de schimb, precum si serviciile de reparatii si mentenanță pri

mite nu au fost efectuate la pret de piață, rezultă astfel că restul tranzacțiilor efectuate de societate cu entitățile afiliate respectă principiul pretului de piață.

Organele de inspectie fiscala au analizat activitatea de prestări servicii petroliere care reprezintă principala activitate desfășurată de contribuabil și a constatat că profitabilitatea acesteia în perioada verificată a fost sub cea înregistrată de societăți comparabile independente în circumstanțe similare. În aceste condiții, rezulta că tranzacțiile cu entități afiliate nu respectă principiul pretului de piață, respectiv achizițiile de produse chimice, achizițiile de piese de schimb, precum și achizițiile de servicii de reparatii și mentenanță.

Astfel, afirmațiile societății de la pag. 12 par. 4 din contestație potrivit cărora echipa de inspectie fiscala „a considerat arbitrar că achiziționarea de produse chimice, achiziționarea de servicii de reparatii și întreținere și achiziționarea de piese de schimb au fost singurele tranzacții care trebuiau luate în considerare împreună în contextul activității de servicii petroliere a Subscrisei”, respectiv de la pag. 12 par. 5 din contestație potrivit căreia „Echipa de inspectie fiscala nu a luat în considerare faptul că alte tranzacții ar putea fi afectate și a presupus arbitrar că întreaga activitate a Subscrisei a fost limitată la doar trei tipuri de tranzacții”, nu au susținere și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că inspectia precedentă a analizat restul tranzacțiilor și a stabilit că acestea s-au efectuat cu respectarea principiului pretului de piață, iar obiectul prezentei inspectii a fost de a re-verifica doar tranzacțiile în cauză.

Fata de argumentul societății, potrivit căruia organele de inspectie fiscala nu au luat în considerare analizele functionale și economice prezentate în documentația preturilor de transfer, se rețin următoarele:

În ceea ce privește profilele functionale ale societății prezentate în cadrul analizei functionale a fiecărei tranzacții în dosarul preturilor de transfer, se reține că acestea au fost întocmite pentru a compara funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele folosite de X cu cele ale părților afiliate din cadrul tranzacțiilor separate, iar faptul că acestea diferă este o consecință a alegerii societății de a testa în mod diferit fiecare tranzacție.

Potrivit raportului de inspectie fiscala, se reține că, analizele separate efectuate de societate asupra tranzacțiilor analizate nu au justificat pretul de piață al acestor tranzacții, astfel încât s-a extins analiza la activitatea de prestări servicii petroliere către terți, abordare care este în concordanță cu prevederile par. 2.78 din Liniile directe privind preturile de transfer OCDE, unde se precizează că doar „costurile și veniturile care nu sunt legate de tranzacția analizată ar trebui excluse atunci când ele afectează semnificativ comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate”.

Astfel, se reține că aceste costuri efectuate de X în cadrul activității de prestări servicii petroliere către terți nu afectează comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate, având în vedere că ele sunt efectuate în scopul obținerii

de venituri precum si faptul că organele de inspectie fiscala au identificat în cadrul noii analize societăți comparabile independente.

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia *„Echipa de inspectie fiscala a decis în mod discretionar să nu ia în considerare aceste analize functionale si economice detaliate si a aplicat incorect o abordare agregată”*, este eronat, având în vedere că organele de inspectie fiscala au verificat analiza functională a celor trei tranzactii si a demonstrat in raportul de inspectie fiscala că analiza functională a achizițiilor de obiecte de inventar de la entități afiliate nu este corectă si că nu se justifică astfel alegerea de către X a entităților afiliate ca si parte testata, comparativ cu alegerea societății ca si parte testata, asa cum a procedat echipa de inspectie fiscala.

Totodata, se retine că organele de inspectie fiscala nu au contestat natura economică detaliată a tranzactiilor si au tinut de ea si substanta economică a tranzactiilor efectuate, analizând în cadrul noii analize activitatea de prestări servicii petroliere în ansamblul ei, care nu reprezintă o tranzactie agregată în sensul par. 3.9 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, ci reprezintă o activitate de sine stătătoare.

In ceea ce priveste, afirmatia potrivit căreia *„analizând conduita si abordarea propusă a EIF, aceasta a considerat adecvată o abordare individuală a tranzactiilor doar pentru anumite tranzactii, de ex. pentru redevente, software, închiriere de personal, închiriere de echipamente, etc.”*, se retine ca echipa de inspectie fiscala (precedenta) a analizat toate tranzactiile din cadrul dosarului preturilor de transfer si a stabilit că tranzactiile efectuate de societate cu entitățile afiliate respectă principiul pretului de piață, cu exceptia tranzactiile unde au fost identificate deficiente, prezentate la cap.II „Identificarea deficiențelor în justificarea preturilor de transfer” din raportul de inspectie fiscala initial.

In ceea ce priveste afirmatia contestatareii potrivit careia metodele de preturi de transfer utilizate în cadrul dosarului de preturi de transfer sunt acceptabile si au fost aplicate în conformitate cu reglementările privind preturile de transfer, se retin urmatoarele:

In ceea ce priveste achizitia de produse chimice, analiza pe baza pretului de revânzare presupune identificarea exactă a costului bunurilor vândute (eng. COGS) care trebuie avute în vedere pentru determinarea profitului de revânzare si implicit a marjei brute de revânzare.

Mai mult, bazele de date comerciale nu oferă informatii legate de costul bunurilor vândute pentru societățile potential comparabile din România, astfel că prin efectuarea unui studiu de comparabilitate conform prevederilor art. 2 alin. (5) din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/2008, care specifică faptul că *“analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: national, Uniunea Europeană, international”*, există riscul ca esantionul de comparabilitate să fie denaturat din cauza lipsei de informatii pentru societățile potential comparabile din Romania, risc care nu există în cazul folosirii metodei marjei nete.

Acest fapt este evidentiat și în Metodologia de control a dosarului preturilor de transfer nr. 000/2014, care precizează la punctul 3.3 Metoda pretului de revânzare: „*Nota bene: în situațiile financiare românești nu există o delimitare exactă a cheltuielilor cu bunurile vândute (eng. COGS) care trebuie avute în vedere pentru determinarea profitului din revânzare și implicit a marjei brute din revânzare ca indicator de profitabilitate. Implicit, bazele de date comerciale (spre exemplu Orbis) nu conțin pentru potențialele comparabile - societăți românești, aceasta delimitare prin maparea situațiilor financiare. Având în vedere acest lucru este de așteptat ca în practică dosarele preturilor de transfer pregătite de contribuabili să nu angajeze documentarea tranzacțiilor prin utilizarea metodei pretului de revânzare, datorită dificultății identificării informației financiare relevante pentru efectuarea studiilor de comparabilitate*”.

Conform OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în formatul situațiilor anuale (bilantul, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar) nu se regăsește Costul bunurilor vândute, acesta fiind declarat doar în Nota explicativă 4 „*Analiza rezultatului din exploatare*”, care nu este preluată de bazele de date publice.

Astfel, conform OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Anexa 1, Capitolul VI, Secțiunea 5, pct. 335, Nota explicativă 4, Costul bunurilor vândute pe care societățile din România au obligația să îl declare se determină având în vedere cheltuielile activității de bază, respectiv cheltuielile cu achiziția mărfurilor în cazul tranzacției analizate, dar și elemente de cheltuială (cheltuieli aferente activităților auxiliare, cheltuieli indirecte legate de vânzarea bunurilor) pe care societatea nu le-a indicat ca fiind luate în calcul la stabilirea marjei brute.

Prin urmare, indicatorul costul bunurilor vândute, prezentat la calculul indicatorului marjă brută, nu reflectă în realitate costul bunurilor vândute conform OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valabile în perioada verificată.

Metoda pretului de revânzare poate fi aplicată în cazul societăților cu profil de distribuitor, însă datorită faptului că nu există informații privind costul bunurilor vândute (eng. COGS) la nivelul societăților din România, rezulta că alegerea metodei de preturi de transfer nu a fost efectuată în condițiile menționate în H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, punctul 32, respectiv:

„în vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente: ...

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

Pentru aplicarea cu acuratețe a metodei pretului de revânzare, este necesar un grad ridicat de comparabilitate, în special în ceea ce privește produsele care

fac obiectul tranzactiilor analizate, iar în cazul folosirii surselor de informatii externe în general, acestea nu pot furniza informatii la un asemenea nivel ridicat de detalieri.

În mod practic nu este posibilă realizarea unei analize cu grad ridicat de comparabilitate din moment ce acest lucru necesită o analiză funcțională a comparabilelor (a firmelor selectate în esantionul final de comparabilitate), care presupune interviuri cu conducerea acestora și efectuarea de analize financiare pentru a realiza ajustări din punct de vedere al funcțiilor îndeplinite.

De asemenea, în ceea ce privește metoda pretului de revânzare, chiar și societatea menționează la punctul 7.5.4.5 din dosarele preturilor de transfer următoarele: **„având în vedere că MCP/MPR pot fi foarte dificil de aplicat în practică din cauza lipsei de date necesare calculării marjei brute dar și a metodologiei de stabilire a pretului, o aplicare a MMNT este cea mai indicată în acest caz”**.

În ceea ce privește argumentele societății potrivit cărora *„în cazul deosebirilor, sarcina probei incumba organului fiscal care - pentru a motiva ajustarea preturilor de transfer, trebuie să identifice în concret diferențe dintre tranzacțiile dintre afiliați și acelea dintre independenți care înlătură de la aplicare metoda pretului de revânzare în speta”*, se reține că organele de inspecție fiscală au respins studiul prezentat de societate datorită riscurilor de eroare atât la nivelul intervalului de comparabilitate, cât și la nivelul indicatorului calculat, considerând că în acest caz comparabilitatea poate fi afectată.

Se reține că, pe de o parte, prin aplicarea metodei pretului de revânzare nu se pot identifica suficiente comparabile de încredere în România, iar pe de altă parte, prin extinderea căutării la nivelul Uniunii Europene, indicatorii de profitabilitate ai comparabilelor identificate pot diferi de cei ai părții testate datorită diferențelor sistemelor de raportare contabilă.

În practică, metoda pretului de revânzare este folosită în special de societățile cu profil de distribuitor la momentul determinării pretului de transfer (ex-ante), care poate fi și în cursul unui an, în timp ce metoda marjei nete este folosită în general la testarea pretului de transfer (ex-post), respectiv pentru analiza preturilor de transfer după încheierea anului în care au avut loc tranzacțiile analizate.

Astfel, se reține că folosirea metodei pretului de revânzare în România pentru justificarea preturilor de transfer dintr-un executiu financiar încheiat poate afecta comparabilitatea și poate denatura rezultatele analizei, în condițiile în care nu pot fi identificate suficiente informații financiare aferente comparabilelor identificate necesare pentru calcul indicatorilor bruti de profitabilitate ai acestora (marja brută de revânzare).

De asemenea, nu trebuie identificate diferențe concrete între indicatorul X și cei ai comparabilelor, simpla existență a acestora ridicând un semn de întrebare asupra acurateții analizei societății, întrucât pentru a fi comparabili indicatorii de

profitabilitate trebuie să fie determinati după același standard și nu după standarde diferite.

Se reține că în cazul metodei marjei nete, nu există astfel de probleme legate de identificarea de comparabile suficiente în România și nici probleme legate de standardele după care sunt determinati indicatorii neti de profitabilitate.

Conform Anexei I la Capitolul II „Sensibilitatea indicatorilor bruti și neti” din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, riscul de eroare este mai mic atunci când se aplică metode nete (ex. MMNT), comparativ cu cele brute (ex. MPR).

De asemenea, potrivit par. 2.62 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, indicatorii de profit net pot fi mai toleranți decât marjele brute la diferențele de funcții dintre tranzacțiile controlate și cele necontrolate.

Mai mult, conform par. 2.70 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, indicatorii de profit net sunt mai puțin sensibili decât marjele brute la diferențele legate de întinderea și complexitatea funcțiilor îndeplinite, precum și la diferențele privind nivelul riscurilor.

Referitor la utilizarea cu prioritate a metodei pretului de revânzare, se reține că Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE valabile începând cu anul 2010 nu stabilesc o ierarhie a utilizării metodelor de preturi de transfer.

Normele metodologice de aplicare a art.11 din Codul fiscal, aplicabile pentru perioada 2010 - 2015, enumeră atât metodele tradiționale de estimare a pretului de piață (metoda comparării preturilor, metoda cost-plus și metoda pretului de revânzare) la punctele 23, 25, 26 și 27, cât și alte metode recunoscute în Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OCDE, respectiv metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului tradiționale, la punctele 28, 29 și 30, fără a preciza o ierarhie de aplicare a acestora.

Referitor la prevederile par. 2.3 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, potrivit cărora *„atunci când o metodă tradițională și o metodă tranzacțională pe baza de profit pot fi aplicate cu un grad similar de încredere, metoda tradițională este preferată”*, se reține că nu ne aflăm în situația în care cele două metode pot fi aplicate cu același grad de încredere, datorită riscurilor de eroare atât la nivelul intervalului de comparabilitate, cât și la nivelul indicatorului calculat de societate, așa cum s-a arătat anterior.

Par. 2.3. din Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OCDE precizează faptul că metodele tradiționale sunt preferate metodelor tranzacționale, doar în situațiile în care cele două tipuri de metode ar putea fi aplicate într-un mod la fel de sigur, ținând cont și de criteriile descrise la par. 2.2, respectiv natura tranzacției controlate, disponibilitatea informațiilor legate de comparabilele independente, precum și gradul de comparabilitate între tranzacția controlată și tranzacțiile necontrolate.

În situația de față, siguranța aplicării metodei pretului de revânzare este afectată, potrivit argumentelor de mai sus.

De asemenea, așa cum și societatea subliniază referitor la metodele tradiționale de preturi de transfer printre care și metoda pretului de revânzare, potrivit par. 2.4 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, *„în situația în care nu există, sau există foarte puține date publice cu privire la marjele brute obținute de părți independente, metodele tradiționale pot fi dificil de aplicat în alte situații decât în cele în care există tranzacții comparabile interne”*.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia *„abordarea utilizată de EIF este abuzivă și nu corespunde principiilor de stabilire a preturilor de transfer”*, se reține că organele de inspecție fiscală au demonstrat la cap. IV din raportul de inspecție fiscală că analiza prezentată de societate pe baza metodei pretului de revânzare nu justifică preturile de transfer aferente tranzacțiilor privind achizițiile de produse chimice de la entitățile afiliate din perioada 2010 - 2015.

Mai mult, s-a demonstrat anterior că folosirea metodei pretului de revânzare la nivelul României poate conduce la apariția de erori de comparabilitate, datorită prevederilor din legislația națională, precum și caracteristicilor formatelor de raportare financiară din România.

În ceea ce privește achiziția de obiecte de inventar, se reține că societatea a testat în cadrul analizei economice achizițiile de obiectelor de inventar de la entitățile X,X și X, pe baza unui indicator de profitabilitate, care reflectă doar sumele aferente achizițiilor de la aceste societăți afiliate, fără să fie testate în ceea ce privește respectarea principiului valorii de piață, achiziții de obiecte de inventar de la încă 8 entități afiliate, în sumă totală de aproximativ 000 lei.

Societatea nu a documentat în cadrul dosarelor preturilor de transfer și nici nu a justificat marjele obținute de aceste societăți afiliate netestate.

Se reține că organele de inspecție fiscală au respins aplicarea metodei cost plus datorită lipsei de informații privind calcularea indicatorilor bruti la nivelul României, astfel încât studiul prezentat de societate prezintă riscuri de eroare atât la nivelul intervalului de comparare, cât și la nivelul indicatorului calculat de societate, care pot afecta comparabilitatea.

Așa cum se precizează și în cadrul punctului 7.4.4 din dosarele preturilor de transfer, pentru aplicarea metodei cost plus, *„au fost utilizate informațiile publicate în cadrul bazei de date Amadeus privind:*

- *Veniturile operationale;*
- *Costul bunurilor vândute.*

Pe baza acestor date au fost determinate marjele brute ale companiilor comparabile”.

Din raportul de inspecție fiscală, se reține că, metoda cost plus, care se bazează pe analiza profitului brut, prezintă și dezavantaje față de metodele care se bazează pe analiza profitului net, iar acest fapt, coroborat cu lipsa de informații financiare privind costul bunurilor vândute (eng. COGS) la nivelul societăților din România, poate duce la erori de comparabilitate în cadrul analizei prezentate de societate.

Metoda cost plus presupune identificarea exacta a cheltuielilor directe si indirecte (respectiv costuri de productie, costul bunurilor vândute, alte costuri de exploatare) care trebuie avute in vedere pentru determinarea marjei brute la costuri.

Mai mult, bazele de date comerciale (ORBIS si AMADEUS) nu oferă informatii legate de costul bunurilor vândute pentru societățile potential comparabile din România, astfel că prin efectuarea unui studiu de comparabilitate conform prevederilor art. 2 alin. (5) din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/2008, care specifică faptul că *“analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: national, Uniunea Europeană, international”*, există riscul ca esantionul de comparabilitate să fie denaturat din cauza lipsei de informatii pentru societățile potential comparabile din Romania, risc care nu există în cazul folosirii metodei marjei nete.

Acest fapt este evidentiat si în Metodologia de control a dosarului preturilor de transfer nr. 000/2014, care precizează la punctul 3.4 Metoda cost plus: *“... Nota bene: în mod similar cu metoda marjei de revânzare, datorită faptului că în situatiile financiare românesti nu există o delimitare exactă a cheltuielilor directe si indirecte (respectiv costuri de productie, alte costuri din exploatare) este de asteptat ca în practică dosarele preturilor de transfer pregătite de contribuabili să nu angajeze documentarea tranzactiilor prin utilizarea metodei cost plus, datorită dificultății identificării informatiei financiare relevante pentru efectuarea studiilor de comparabilitate pentru a determina marja brută de profit pentru comparabilele selectate.”*

Conform OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în formatul situatiilor anuale (bilantul, contul de profit si pierdere, situatia modificărilor capitalului propriu, situatia fluxurilor de numerar) nu se regăsește Costului bunurilor vândute si al serviciilor prestate, acesta fiind declarat doar în Nota explicativă 4 „Analiza rezultatului din exploatare”, care nu este preluată de bazele de date publice.

Metoda cost plus poate fi aplicată în cazul societăților furnizoare de bunuri sau prestatoare de servicii, însă datorită faptului că nu există informatii privind costul bunurilor vândute (eng. COGS) la nivelul societăților din Romania, se retine că alegerea metodei de preturi de transfer nu a fost efectuată în conditiile mentionate în H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, punctul 32, respectiv:

„În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente: ...

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din functionarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzactii supuse liberei concurențe; ...”

Pentru aplicarea cu acuratete a metodei cost plus, este necesar un grad ridicat de comparabilitate, în special în ceea ce priveste produsele care fac obiectul tranzactiilor analizate, iar în cazul folosirii surselor de informatii externe

(baze de date – AMADEUS, ORBIS), în general acestea nu pot furniza informații la un asemenea nivel ridicat de detaliere. În mod practic nu este posibilă realizarea unei analize cu grad ridicat de comparabilitate din moment ce acest lucru necesită o analiză funcțională a comparabilelor (a firmelor selectate în esanționul final de comparabilitate), care presupune interviuri cu conducerea acestora și efectuarea de analize financiare pentru a realiza ajustări din punct de vedere al funcțiilor îndeplinite.

Se reține că prin folosirea metodei cost plus în condițiile menționate anterior, studiul prezentat de societate prezintă riscuri de eroare atât la nivelul intervalului de comparabilitate cât și la nivelul indicatorilor calculați pentru societățile prestatoare de servicii, care pot afecta comparabilitatea.

Astfel, organele de inspecție fiscală au respins metoda aleasă de societate, respectiv metoda cost plus, considerând că nu este cea mai adecvată metodă din cauza dificultăților legate de stabilirea indicatorului costul bunurilor vândute (eng. COGS), mențiunile privind dezavantajele folosirii acestei metode fiind efectuate pentru a evidenția aceste dificultăți, precum și din cauza lipsei informațiilor privind acest indicator pentru comparabilele din România, acesta neavând echivalent românesc în bazele de date ORBIS și AMADEUS.

De asemenea, în ceea ce privește metoda cost plus, chiar și societatea menționează la punctul 7.5.4.5 din dosarele preturilor de transfer următoarele: *„având în vedere că MCP/MPR pot fi foarte dificil de aplicat în practică din cauza lipsei de date necesare calculării marjei brute dar și a metodologiei de stabilire a pretului, o aplicare a MMNT este cea mai indicată în acest caz”*.

În ceea ce privește alegerea metodei preturilor de transfer, societatea precizează la pct. 7.4.2.5 din dosarele preturilor de transfer că *„la o primă vedere se poate considera că metoda MMNT ar putea fi aplicată în cazul tranzacțiilor analizate. Cu toate acestea, ținând cont de faptul că metoda [...] CPM prin evaluare externă poate fi aplicată, fiind o metodă mai directă de testare a conformității tranzacției cu principiul valorii de piață, a fost considerată mai relevantă aplicarea metodei CPM decât a MMNT”*.

Or, începând cu anul 2010, Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OCDE nu prezintă o ierarhie a utilizării metodelor de preturi de transfer.

Normele metodologice de aplicare a articolului 11 din Codul fiscal, aplicabile pentru perioada 2010 - 2015, enumeră atât metodele tradiționale de estimare a pretului de piață (metoda comparării preturilor, metoda cost-plus și metoda pretului de revânzare) la punctele 23, 25, 26 și 27, cât și alte metode recunoscute în Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OCDE, respectiv metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului tradiționale, la punctele 28, 29 și 30, fără a preciza o ierarhie de aplicare a acestora.

Par. 2.3. din Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OCDE precizează faptul că metodele tradiționale sunt preferate metodelor tranzacționale doar în situațiile în care cele două tipuri de metode ar putea fi aplicate într-un mod

la fel de sigur, tinând cont și de criteriile descrise la par. 2.2, respectiv natura tranzacției controlate, disponibilitatea informațiilor legate de comparabilele independente, precum și gradul de comparabilitate între tranzacția controlată și tranzacțiile necontrolate.

În situația de față, se reține că siguranța aplicării metodei cost plus este afectată, potrivit argumentelor de mai sus.

În ceea ce privește argumentele potrivit cărora *„în cazul deosebirilor, sarcina probei incumbă organului fiscal care - pentru a motiva ajustarea preturilor de transfer, trebuie să identifice în concret diferențe dintre tranzacțiile dintre afiliați și acelea dintre independenți care înlătură de la aplicare metoda cost plus în speta”*, se reține că echipa de inspecție fiscală a respins studiul prezentat de societate datorită riscurilor de eroare atât la nivelul intervalului de comparabilitate, cât și la nivelul indicatorului calculat de societate, considerând că în acest caz comparabilitatea poate fi afectată.

Practic, argumentele organelor de inspecție fiscală sunt pe de o parte că, prin aplicarea metodei cost plus nu se pot identifica suficiente comparabile de încredere în România, iar pe de altă parte că prin extinderea căutării la nivelul Uniunii Europene, indicatorii de profitabilitate ai comparabilelor identificate pot diferi de cei ai părții testate (entitățile care vând piese de schimb către X datorită diferențelor sistemelor de raportare contabilă).

În practica de specialitate, metoda cost plus este folosită în special de societățile cu profil de fabricant la momentul determinării pretului de transfer (ex-ante), care poate fi și în cursul unui an, în timp ce metoda marjei nete este folosită în general la testarea pretului de transfer (ex-post), respectiv pentru analiza preturilor de transfer după încheierea anului în care au avut loc tranzacțiile analizate.

Astfel, se reține că folosirea metodei cost plus în România pentru justificarea preturilor de transfer dintr-un exercițiu financiar încheiat poate afecta comparabilitatea și poate denatura rezultatele analizei, în condițiile în care nu pot fi identificate suficiente informații financiare aferente comparabilelor identificate necesare pentru calcul indicatorilor bruti de profitabilitate ai acestora (marja brută la costuri).

Totodată, se reține că pentru a fi comparabili, indicatorii de profitabilitate trebuie să fie determinați după același standard și nu după standarde diferite, iar în cazul metodei marjei nete, nu există astfel de probleme legate de identificarea de comparabile suficiente în România și nici probleme legate de standardele după care sunt determinați indicatorii neti de profitabilitate.

Referitor la prevederile par. 1.43 din Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OCDE invocate de societate, cu privire la numărul de funcții comparative cu importanța acestora, se reține că în cadrul analizei funcționale prezentate la pct. 6.2 din dosarele preturilor de transfer sunt enumerate și descrise funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele folosite de cele două părți în cadrul tranzacției analizate, precum și gradul în care acestea au fost realizate de

cele două părți, însă nu este prezentată nicio diferențiere a acestor funcții/riscuri/active în funcție de semnificația, respectiv importanța lor.

Prin raportul de inspecție fiscală s-a demonstrat că X poate fi aleasă ca și entitate testată pentru analizarea activității de achiziție de obiecte de inventar, datorită faptului că profilul funcțional al acesteia nu este unul complex în relație cu entitățile afiliate de la care efectuează achiziții de echipamente și piese de schimb, având în vedere că nu deține niciun activ intangibil unic sau de valoare asupra bunurilor achiziționate de la acestea.

Mai mult, la pct. 7.4.3.1 „Selectarea părții testate” din dosarele preturilor de transfer, Societatea nu a justificat alegerea entităților afiliate care vând piesele de schimb către X ca și parte testată.

Societatea încearcă în contestație să facă o legătură între exemplele de la par. 3.19 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE prezentate de organele de inspecție fiscală și codurile CAEN ale părților testate, entitățile care vând piese de schimb către X, în condițiile în care exemplele invocate de către organele de inspecție fiscală fac referire la diferențele de complexitate dintre profilele funcționale și nu la tipul de activitate, acesta fiind menționat cu titlu de exemplu.

Astfel, societatea încearcă să denatureze scopul exemplelor prezentate într-o manieră care încalcă principiile generale ale logicii.

Mai mult, nu justifică și nici nu documentează afirmația potrivit căreia „*chiar și într-un scenariu în care rezultatele principalei părți afiliate de la care Subscrisa a cumpărat obiecte de inventar (PES FZE) ar fi luate în calcul, considerând PES FZE partea testată, concluziile indică faptul că principul lungimii de brat este respectat*”.

Totodată, X nu a documentat și nu a justificat marjele brute cuprinse între 5% și 10% aplicate de entitățile afiliate la costuri nici în dosarele preturilor de transfer, nici în Punctul de vedere și nici în Contestație, invocând lipsa de bunăvoință din partea echipei de inspecție fiscală, în încercarea de a denatura concluziile prezentate în raportul de inspecție fiscală.

În lipsa unor explicații clare privind modul de determinare a marjelor brute aplicate de entitățile afiliate și a bazelor de cost la care acestea au fost aplicate, argumentele sunt nefondate și lipsite de obiect.

În ceea ce privește, serviciile de reparații și mentenanță, societatea invocă prevederile par. 1.43 din Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OCDE, referitoare la numărul de funcții comparative cu importanța acestora.

Or, în cadrul analizei funcționale prezentate la pct. 6.3 din dosarele preturilor de transfer sunt enumerate și descrise funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele folosite de cele două părți în cadrul tranzacției analizate, precum și gradul în care acestea au fost realizate de cele două părți, însă nu este prezentată nicio diferențiere a acestor funcții/riscuri/active în funcție de semnificația, respectiv importanța lor.

X poate fi aleasă ca și entitate testată pentru analizarea activității de achiziții de servicii de reparatii și mentenanță, datorită faptului că profilul funcțional al X nu este unul complex în relație cu entitatea afiliată de la care efectuează achiziții de servicii de reparatii și mentenanță, având în vedere că nu detine niciun activ intangibil unic sau de valoare asupra serviciilor achiziționate de la acestea.

Mai mult, la pct. 7.5.5.1 „Selectarea părții testate” din dosarele preturilor de transfer, societatea nu a justificat alegerea entității afiliate care prestează servicii de reparatii și mentenanță către X ca și parte testată.

Societatea încearcă în contestație să facă o legătură între exemplele de la par. 3.19 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE prezentate de echipa de inspecție fiscală și codurile CAEN ale părților testate (entitățile care prestează servicii de reparatii și mentenanță către X), în condițiile în care exemplele invocate de organele de inspecție fiscală fac referire la diferențele de complexitate dintre profilele funcționale și nu la tipul de activitate, acesta fiind menționat cu titlu de exemplu.

Totodată, se reține că, societatea nu a documentat și nu a justificat marja brută de 10% aplicată de X Italiana Spa nici în dosarele preturilor de transfer, nici în Punctul de vedere și nici în contestație, invocând în continuare o așa-zisă lipsă de bunăvoință din partea echipei de inspecție fiscală.

De asemenea, prezentarea cu titlu de exemplificare a două facturi de prestări servicii nu justifică marja brută de 10% atribuită X în cadrul analizei economice a serviciilor de reparatii și mentenanță primite de la aceasta pentru perioada verificată.

Pentru a verifica faptul că marja brută aplicată de X la costurile sale a fost de 10% era necesară documentarea și justificarea bazei de cost la care aceasta a fost aplicată, precum și modul de calcul, având în vedere că partea testată este o altă companie afiliată, respectiv X, iar organele de inspecție fiscală nu au acces la documentele contabile ale acesteia, ci doar la cele ale X.

Având în vedere că procentul de 10% nu este prevăzut în contractul de prestări servicii încheiat între cele două părți, în lipsa unor explicații clare privind marja brută de 10% aplicată de X și baza de cost la care aceasta a fost aplicată, argumentele societății sunt lipsite de obiect.

De asemenea, prezentarea succintă a acestor elemente de cost la pct. 5.3.4 din dosarele preturilor de transfer, nu reprezintă o documentare și justificare a pretului de piață a achizițiilor de servicii de reparatii și mentenanță de la X.

Referitor la argumentele prezentate cu privire la analiza multianuală aplicată în cazul celor trei tipuri de tranzacții analizate, se reține că analiza intervalului de comparare trebuie realizată pe fiecare an fiscal în parte, comparând valoarea indicatorului de comparabilitate aferent părții testate cu intervalul de comparare calculat pentru același an.

Conform prevederilor par. 3.79 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, „folosirea datelor multianuale nu implică în mod necesar folosirea

mediilor anuale multiple. Informatiile si mediile anuale multiple pot fi folosite în să în anumite circumstante pentru îmbunătățirea acuratetii intervalului de comparabilitate [...]”.

Astfel, folosirea intervalului intercuartilar ca si instrument statistic în cadrul unui an, contribuie la îmbunătățirea acuratetii analizei intervalului de comparare, precum si la reducerea impactului eventualelor dezechilibre care pot afecta profitabilitatea comparabililor si nu folosirea mediei anilor analizati.

Potrivit prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, *„profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Prin urmare, orice ajustare de venituri sau cheltuieli trebuie efectuată pentru fiecare an fiscal, pe baza datelor comparabile cu societăți independente din anul fiscal respectiv.

În ceea ce priveste par. 3.76 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE invocat de societate, acesta precizează că *„de exemplu, folosirea datelor din ani anteriori va arăta dacă pierderea raportată a unui contribuabil în legătură cu o tranzactie este parte a unui sir de pierderi în ceea ce priveste tranzactii similare, rezultatul conditiilor economice specifice dintr-un an anterior care a dus la costuri mai mari în anul următor sau o reflectie a faptului că un produs este la sfârșitul ciclului de viață. O asemenea analiză poate fi în mod specific utilă când este aplicată o metodă tranzactională de stabilire a profitului [...]*”.

Or, X nu se află într-una din aceste situatii, astfel încât să justifice folosirea mediilor multianuale.

Mai mult, potrivit prevederilor par. 3.77 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, *„informatiile aferente mai multor ani vor fi de asemenea utile în furnizarea de informatii despre ciclurile de viață ale afacerilor comparabilelor si ale produselor relevante ale acestora. Diferentele între ciclurile de viață ale afacerii sau ale produsului pot avea un impact semnificativ asupra conditiilor în care au fost stabilite preturile de transfer, care trebuie luate în considerare în determinarea comparabilității. Informatiile din anii anteriori pot arăta dacă o societate independentă implicată în tranzactii comparabile a fost afectată de conditiile economice comparabile într-un mod similar sau dacă unele conditii diferite din anii anteriori au avut un impact semnificativ asupra pretului sau profitului astfel încat nu ar trebui folosită ca si comparabilă”*.

În cazul achizițiilor de produse chimice si a achizițiilor de servicii de reparatii si mentenanță, intrucat X are ca obiect principal de activitate CAEN 7112 - Activități de inginerie si consultantă tehnică legate de acestea, fiind un profil functional de

prestator servicii, se retine că nu pot fi luate în considerare eventuale cicluri de viață al produselor, specifice în cazul societăților cu activitate de producție.

De asemenea, obiectele de inventar furnizate de entitățile afiliate furnizoare nu presupun existența unor cicluri de viață ale produselor, astfel încât să justifice folosirea mediilor multianuale în cazul analizei achizițiilor de obiecte de inventar.

Mai mult, în cuprinsul OPANAF nr. 442/2016 nu există nicio mențiune privind justificarea unei abordări multianuale în contextul unor fluctuații ale rezultatelor, așa cum afirmă societatea.

Astfel, se retine că abordarea societății este incorectă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în materie.

În ceea ce privește argumentul potrivit căruia indicatorul de profitabilitate al X a fost calculat eronat de organele de inspecție fiscală incluzând costurile indirecte (i.e. costurilor aferente InTouch și servicii suport/administrative) reclasificate de către organele de inspecție fiscală ca și cheltuieli nedeductibile, ceea ce duce la dubla-impunere ilegală, se retine că organele de inspecție fiscală nu au eliminat cheltuielile nedeductibile de la calculul indicatorului de profitabilitate, întrucât nu există informații despre astfel de ajustări la nivelul comparabilelor, iar efectuarea unei astfel de ajustări doar la indicatorul X poate afecta material comparabilitatea.

Astfel, se retine că, la determinarea indicatorilor de profitabilitate neti se iau în calcul toate cheltuielile operationale legate de tranzacția analizată, indiferent dacă acestea sunt sau nu nedeductibile din punct de vedere fiscal.

O eventuală excludere a cheltuielilor nedeductibile fiscal de la calculul indicatorilor de profitabilitate neti, nu ar ține cont de cerințele diferite în ceea ce privește încadrarea acestor cheltuieli ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, existente în legislațiile fiscale din țări diferite și astfel ar afecta material comparabilitatea.

Mai mult, se retin prevederile par. 2.77 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, potrivit cărora *„doar acele elemente care (a) sunt legate direct sau indirect de tranzacția controlată și (b) au o natură operatională trebuie luate în calcul la determinarea indicatorului de profit net în cazul aplicării metodei marjei nete de tranzacționare”*.

În cazul de față, cheltuielile nedeductibile reprezintă elemente de cheltuială care au legătură indirectă cu tranzacția analizată și care reprezintă în fapt cheltuieli operationale, fiind înregistrate în contabilitatea societății ca și cheltuieli de exploatare.

Astfel, argumentul potrivit căruia încadrarea ca și nedeductibile la calculul de impozit pe profit a anumitor cheltuieli, înregistrate de societate cu serviciile privind aplicația InTouch și serviciile suport / administrative, primite de la entități afiliate, de către organele de inspecție fiscală, conduce la o dublă impunere la nivelul societății, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Prin urmare, se retine că pentru determinarea ajustării cheltuielilor cu achizițiile de produse chimice, de obiecte de inventar și de servicii de reparații și mentenanță de la entitățile afiliate, la calculul acestora au fost folosite veniturile

obținute din prestarea de servicii petroliere de la independenți, astfel că din punct de vedere al calculului nu se poate vorbi de o dublă impunere a cheltuielilor.

În ceea ce privește argumentul potrivit căruia noul studiu de comparabilitate realizat de organele de inspecție fiscală este eronat și nu poate fi considerat comparabil cu activitatea X, se reține că toate costurile înregistrate de societate au legătură cu activitatea de prestări servicii petroliere către terți, desfășurată în perioada verificată, activitate ce a făcut obiectul noii analize a organelor de inspecție fiscală.

Chiar și societatea admite la pag. 12, par. 4 din Contestatie că „[...] toate costurile angajate de Subscrisa sunt suportate în cele din urmă pentru a furniza servicii petroliere unor clienți terți [...]”, acestea din urmă reprezentând în fapt obiectul de activitate al X.

Societatea, prin argumentația prezentată, încearcă să creeze impresia că, în cazul de față, este vorba de mai multe activități, când în realitate este vorba de o singură activitate care a făcut obiectul noii analize a organelor de inspecție fiscală, respectiv activitatea de prestări servicii petroliere către terți.

Scopul unei întreprinderi este de a obține profit, iar potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „*profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal*”, prin urmare toate cheltuielile societății au fost efectuate în scopul obținerii de venituri din activitatea de prestări servicii petroliere către terți, care reprezintă o activitate de sine stătătoare.

Analizând structura tranzacțiilor cu entități afiliate efectuate de X în perioada verificată, se constată că prestările de servicii efectuate reprezintă doar 4% din totalul tranzacțiilor efectuate, restul constând în achiziții de bunuri și servicii necesare desfășurării activității.

Referitor la studiul de comparabilitate realizat de către organele de inspecție fiscală, se reține că au fost căutate în baza de date ORBIS companii independente care desfășoară același tip de activitate cu cel al societății, fiind folosite versiunile de clasificare a activității NACE (CAEN) Rev. 2 (Doar coduri primare): 7112 – Activități de inginerie și consultanță tehnică aferentă, NAICS 2017 (Doar coduri primare): 5413 – Servicii arhitectură, inginerie și servicii adiacente acestora, 541330 – Servicii inginerie precum și US SIC (Doar coduri primare): 871 – Servicii inginerie, arhitectură și măsurători, 8711 – Servicii inginerie.

Conform Raportului furnizat de baza de date ORBIS referitor la X, obiectul de activitate principal al societății constă în: CAEN 7112 - Activități de inginerie și consultanță tehnică aferentă; NAICS 5413 – Servicii arhitectură, inginerie și servicii adiacente acestora, NAICS 541330 – Servicii inginerie precum și US SIC 871 – Servicii inginerie, arhitectură și măsurători și US SIC 8711 – Servicii inginerie, prin urmare toate criteriile de selecție folosite în baza de date ORBIS pentru a identifica societăți care să efectueze activități similare și să suporte riscuri similare cu cele X

sunt rezonabile, inclusiv cele privind selectarea companiilor care contin urmatoarele cuvinte cheie în limba engleză în descrierea activității, în clasificările naționale ale activităților precum și în sumar (toate secțiunile): "drill", „drilling” și „drilling services” (n.t. „foraj”, „forare” și „servicii foraj”).

Referitor la argumentația potrivit căreia „*EIF a aplicat ajustări ale preturilor de transfer doar pentru anii în care Sucursala a înregistrat pierdere operatională, dar în mod convenabil omite să o facă și pentru anii în care s-a înregistrat profit*”, se reține că o asemenea ajustare favorabilă invocată de societate ar conduce la o încălcare a principiului pieței libere prevăzut la art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv al pretului de piață prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 26 din același act normativ, prin penalizarea tranzacțiilor profitabile ale contribuabilului comparativ cu cele derulate de independenți și influențarea condițiilor de concurență loială.

Astfel, o astfel de ajustare favorabilă invocată de societate ar conferi un avantaj selectiv pentru X, prin derogare de la sistemul comun al impozitului pe profit în România, care nu conține niciun principiu sau normă care să scutească de impozit profitul înregistrat efectiv, care depășește un nivel ipotetic de profit realizat, conform principiului concurenței depline.

Mai mult, o astfel de ajustare ar fi disponibilă numai pentru entitățile care fac parte dintr-un grup, nu și pentru entitățile independente, fiind încălcat astfel principiul liberei concurențe.

De asemenea, la par. 2.7 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE se precizează că: „În nici o eventualitate nu se vor utiliza metodele de profit tranzacțional în așa fel încât să aibă ca rezultat supra-impozitarea companiilor în general pentru că realizează profituri mai mici decât media, sau sub-impozitarea acelor întreprinderi ce realizează profituri mai mari decât media. În conformitate cu principiul lungimii de brat, nu există nici o justificare pentru impunerea de impozite suplimentare unor companii care au mai puțin succes decât media, sau, pentru subimpozitarea întreprinderilor care au mai mult succes decât media, atunci când motivul succesului sau lipsei acestuia poate fi atribuit unor factori comerciali”.

Mai mult, valoarea respectivei ajustări, fără să fie inițiată de către statul de rezidență al entității afiliate, nu ar mai fi supusă impozitului pe profit în România dar nici în acel stat, **rezultând astfel o situație de dublă neimpozitare**.

Prin urmare, atât Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, prin Cap. IV „*Abordări administrative pentru evitarea și rezolvarea disputelor privind preturile de transfer*”, cât și legislația fiscală din România prin Codul de procedură fiscală, Titlul VI¹ „*Procedura amiabilă pentru evitarea / eliminarea dublei impunerii*”, reglementează cazurile în care urmare unei ajustări, rezultă o situație de dublă impozitare, fiind prevăzută și o procedură amiabilă în acest sens, care poate fi declansată numai la solicitarea contribuabililor.

Potrivit par. 4.32 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, pentru eliminarea dublei impozitari, administratiile fiscale pot considera cereri pentru efectuarea unor ajustări corespondente ajustărilor primare, dar aceste ajustări corespondente nu au scopul de a aduce un beneficiu grupului MNE mai mare decât ar fi existat, în cazul în care tranzactiile controlate ar fi fost efectuate în condițiile lungimii de brat în prima etapă.

Prevederile liniilor directoare privind preturile de transfer OCDE au ca izvor Conventia Fiscală Model a OECD, care constituie baza tratatelor fiscale bilaterale **pentru evitarea dublei impunerii**, ce implică țările membre OECD și un număr în permanentă creștere de țări nemembre, principiul lungimii de brat fiind enunțat în alineatul 1 al Articolului 9: *„[atunci când] condițiile create sau impuse între două companii [afiliate] în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință.”*

Acest lucru reiese și din prevederile par. 1.6 din Liniile directorare privind preturile de transfer OECD, unde se precizează că *„Enunțarea fermă a principiului lungimii de brat se regăsește în alineatul 1 al Articolului 9 al Conventiei Fiscale Model a OECD, care constituie baza tratatelor fiscale bilaterale ce implică țările membre OECD și un număr în permanentă creștere de țări nemembre”*.

Principiul lungimii de brat enunțat anterior se referă asadar la profiturile neimpozitate într-un stat în cadrul unei tranzacții controlate și nu la profiturile impozitate în acel stat, în cazul în care tranzacția controlată a fost mai profitabilă decât tranzacțiile independente.

Astfel, se reține ca o asemenea ajustare favorabilă invocată de societate ar conduce la o situație de dublă neimpozitare, care nu intră sub incidența Convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate de România.

Totodată, situația anterioară descrisă de societate poate fi incidentă și considerentelor din cadrul Deciziei (UE) 2016/1699 a Comisiei din 11 ianuarie 2016 privind schema de ajutoare de stat privind scutirea aplicabilă profitului excedentar SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) pusă în aplicare de Belgia.

(sursa: Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L/260/2016, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2016:260:FULL&from=EN>)

Potrivit considerentului (13) din Decizia (UE) 2016/1699 a Comisiei din 11 ianuarie 2016, sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar permite societăților rezidente în Belgia care fac parte dintr-un grup multinational și instituțiilor cu sediul permanent în Belgia ale unor societăți străine care fac parte dintr-un grup multinational („entitățile belgiene din cadrul unui grup”) să își reducă baza de impozitare în Belgia prin deducerea „profitului lor excedentar” din profitul pe care l-au înregistrat în mod real. Acest profit excedentar se determină prin estimarea profitului mediu ipotetic pe care o întreprindere autonomă care desfășoară activități similare l-ar

putea realiza în condiții comparabile și prin deducerea acestei sume din profitul real obținut de entitatea belgiană dintr-un anumit grup.

Asa cum reiese din considerentul (187), **Comisia concluzionează că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar [...] conferă un avantaj selectiv beneficiarilor săi, precum și grupurilor multinationale cărora le aparțin**, este imputabil Belgiei și este finanțat prin intermediul resurselor de stat, denaturează sau amenință să denatureze concurența și poate afecta schimburile comerciale în cadrul Uniunii. **Schema în cauză constituie, asadar, ajutor de stat** în sensul articolului 107 alineatul (1) din TFUE.

De asemenea, potrivit considerentului (194), Comisia a constatat că în conformitate cu articolul 1 litera (f) din Regulamentul (UE) 2015/1589, sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar constituie o schemă de ajutor ilegal, pusă în aplicare cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din TFUE.

Evaluarea sistemului de scutire aplicabilă profitului excedentar în Belgia de către Comisia Europeană a avut la bază o serie de considerente legate de principiul liberei concurențe, care pot avea legătură cu situația descrisă de Societate, astfel:

Potrivit considerentului (144), schema în cauză conferă un avantaj selectiv prin devierea de la principiul deplinei concurențe.

La considerentul (169), Comisia concluzionează că metoda de determinare a profitului impozabil al entităților belgiene din cadrul grupului în temeiul acestei scheme este diferită de o metodă care conduce la o estimare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață și, prin urmare, de principiul concurenței depline. Având în vedere faptul că aplicarea acestei metode conduce la o reducere a profitului înregistrat efectiv de către aceste entități, care ar trebui să constituie punctul de plecare pentru calcularea profitului lor impozabil total în temeiul sistemului impozitului pe profit al societăților, **acest sistem trebuie să fie considerat ca acordând un avantaj selectiv pentru aceste entități** în vederea aplicării articolului 107 alineatul (1) din TFUE.

În consecință, nu se poate considera nici că scutirea aplicabilă profitului excedentar răspunde unor situații de dublă impozitare, în mod necesar și proporțional. Prin urmare, **schema în cauză depășește cu mult ceea ce este necesar și proporțional pentru atingerea obiectivului de a evita dubla impozitare** și nu se poate justifica, asadar, prin natura sau economia generală a sistemului respectiv, potrivit considerentului (175).

În ceea ce privește afirmațiile potrivit cărora organele de inspecție fiscală au decis analiza agregată a tranzacțiilor intra-grup privind achiziția de produse chimice, achiziția de obiecte de inventar și prestarea de servicii de reparații și mentenanță în beneficiul societății, se reține în acest caz nu se poate de vorbi de tranzacții agregate.

Această abordare se aplică doar în anumite cazuri particulare, descrise la par. 3.9 din Liniile directe privind preturile de transfer OCDE, iar societatea nu se regăsește în exemplele prezentate în acest paragraf.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au respins analizele individuale ale tranzacțiilor privind achizițiile de produse chimice, achizițiile de piese de schimb, precum și serviciile de reparații și mentenanță primite, datorită deficiențelor identificate, considerând că **analizele prezentate nu justifică pretul de piață al acestor tranzacții**, au justificat respingerea analizelor acestor tranzacții și au fundamentat alegerea societății, ca parte testată, în cadrul analizei activității de prestări servicii petroliere către terti.

Având în vedere cele prezentate mai sus, concluzia societății potrivit căreia „EIF [...] omite să țină cont de ajustările în minus ale profitabilității excedentare înregistrate de Subscrisa în anii 2011 și 2015 și de care aceasta din urmă ar trebui să beneficieze”, este eronată, întrucât ajustările organelor de inspecție fiscală respectă toate cerințele legale.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia valoarea ajustărilor preturilor de transfer stabilite în urma studiului de comparabilitate nu se justifică din punct de vedere economic, se reține că societatea nu a documentat și nu a justificat marjele brute cuprinse între 5% și 10% aplicate de entitățile afiliate la costuri (în cazul tranzacțiilor privind achizițiile obiecte de inventar și prestările de servicii de reparații și mentenanță) nici în dosarele preturilor de transfer, nici în punctul de vedere și nici în contestație.

În lipsa unor explicații clare privind modul de determinare a marjelor brute aplicate de entitățile afiliate și bazelor de cost la care acestea au fost aplicate, argumentele societății legate de profitabilitatea părților afiliate sunt nefondate și lipsite de obiect.

Societatea consideră că ajustarea profitabilității la valoarea mediană a intervalului de comparabilitate calculat de organele de inspecție fiscală este nelegală, având în vedere faptul că intervalul, considerat că reprezentând valoarea de piață, este cuprins între cuartila inferioară și cea superioară, iar în interiorul acestui interval, indiferent unde s-ar situa un pret, respectivul pret este la nivelul valorii de piață.

Totodată, societatea învederează că autoritatea fiscală nu are baza legală prin care poate impune ajustarea preturilor de transfer direct la mediana intervalului de comparație, așa cum au procedat organele de inspecție fiscală.

Fata de susținerile contestatei, se rețin următoarele:

Pentru a aplica abordarea entității individuale în cazul tranzacțiilor intra-grup, membrii individuali ai grupului trebuie să fie impozitați pe baza premisei că aceștia acționează la lungime de braț în tranzacțiile lor reciproce. Relațiile dintre membrii unui grup însă, le pot permite unor membri ai grupului să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-grup, condiții diferite față de cele ce s-ar fi stabilit

dacă membrii grupului ar fi acționat ca întreprinderi individuale funcționând pe piețe libere.

Pentru a asigura aplicarea corectă a abordării entității individuale, țările membre OCDE au adoptat principiul lungimii de braț, prin care ar trebui să fie eliminat efectul condițiilor speciale asupra nivelurilor de profit.

Preturile de transfer sunt preturile la care o companie transferă bunuri fizice și bunuri necorporale sau prestează servicii unor companii asociate. În sensul Ghidului OECD, o „companie asociată” este o companie ce îndeplinește condițiile prevăzute de Articolul 9, sub-paragrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE. În aceste condiții, două companii sunt asociate dacă una dintre companii participă direct sau indirect la administrarea, controlul sau capitalul celeilalte, sau dacă „aceleși persoane participă direct sau indirect la administrarea, controlul sau capitalul” ambelor companii (i.e. dacă ambele companii se află sub control comun).

Conform Ghid OECD, Principiul lungimii de braț reprezintă standardul internațional pe care țările membre OCDE l-au convenit să fie utilizat pentru a determina preturile de transfer în scopuri fiscale. Acesta este formulat în articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OCDE după cum urmează: atunci când *„condițiile create sau impuse în utilizarea sau transferul de necorporale între două companii asociate diferă față de cele ce ar fi create sau impuse între companii independente, profiturile ce ar fi fost realizate în absența acestor condiții dar, din cauza acestor condiții, nu s-au realizat pot fi incluse în profiturile respectivei companii și impozitate în consecință.”*

Totodată, intervalul de valori de piață (al lungimii de braț) este intervalul de valori ce sunt acceptabile pentru a se stabili dacă termenii unei tranzacții controlate sunt sau nu la lungime de braț și care sunt obținute fie prin aplicarea aceleiași metode de preturi de transfer mai multor date comparabile, fie prin aplicarea unor metode diferite de preturi de transfer.

În cadrul analizei, pot apărea rezultate extreme, ce pot consta în pierderi sau în profituri nefiresc de mari, rezultatele ce pot influența indicatorii financiari analizați într-o metodă aleasă (de ex. marja brută atunci când se aplică metoda pretului de revânzare, sau indicatorul de profit net atunci când se aplică o metodă a marjei tranzacționale nete).

În cazul în care condiția relevantă a tranzacției controlate (de ex. pretul sau marja) este în afara intervalului la lungime de braț calculat de administrația fiscală, cea mai potrivită este utilizarea tendinței centrale, tocmai pentru a se minimiza riscul unor erori cauzate de defecte de comparabilitate necunoscute sau necuantificabile.

Pentru a asigura conformitatea cu principiul valorii de piață, la nivelul Grupului s-a implementat o politică de ajustare a preturilor de transfer care, în esență, presupune ajustarea preturilor intra-grup astfel încât, la finalul fiecărui an fiscal, profitabilitatea netă operatională efectiv obținută de către societatea distribuitoare

să se situeze la nivelul medianei intervalului valorii de piață – interval rezultat în baza unui studiu de piață.

Cele enunțate mai sus se regăsesc și rezulta atât din recomandările Grupului OECD, cât și din prevederile Ordinului nr. 222/2008 care în anexa nr. 3 prezintă procedura de estimare a cuantumului preturilor de transfer.

Astfel, conform prevederilor anexei nr. 1 cap. I art. 2 alin. (3) din O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer, în condițiile în care contravaloarea pretului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind pretul de transfer la pret de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.

Potrivit Linii directoare privind prețurile de transfer publicate de OECD, administrațiile fiscale trebuie să determine punctul din interiorul intervalului de piață la care va ajusta condiția tranzacției controlate, putând utiliza pentru aceasta tendința centrală (mediana) sau un alt punct din interval care să corespundă profilului contribuabilului din punct de vedere al activelor utilizate, riscurilor asumate și funcțiilor îndeplinite în cadrul tranzacției analizate:

”3.61 În cazul în care condiția relevantă a tranzacției controlate (de ex. prețul sau marja) este în afara intervalului la lungime de braț calculat de administrația fiscală, contribuabilul va avea posibilitatea de a proba cu argumente faptul că termenii tranzacției controlate respectă principiul lungimii de braț, și că rezultatul este în interiorul intervalului (i.e. că intervalul la lungime de braț este diferit față de cel calculat de administrația fiscală). În cazul în care contribuabilul nu poate demonstra acest fapt, administrația fiscală trebuie să determine punctul din interiorul intervalului la lungime de braț la care va ajusta condiția tranzacției controlate.

3.62 În determinarea acestui punct, atunci când intervalul cuprinde rezultate având o fiabilitate relativ egală și ridicată, se poate susține că oricare dintre punctele intervalului respectă principiul lungimii de braț. Acolo unde se mențin încă unele deficiențe de comparabilitate, cum s-a discutat în paragraful 3.57, poate fi mai potrivită utilizarea tendinței centrale pentru stabilirea acestui punct (spre exemplu valoarea mediană, valoarea medie sau medii ponderate, etc. în funcție de caracteristicile specifice ale setului de date), pentru a se minimiza riscul unor erori cauzate de defecte de comparabilitate necunoscute sau necuantificabile ce persistă.”

În ceea ce privește argumentele contestatarii potrivit cărora art.11 alin.2 din Codul fiscal trebuie interpretat restrictiv, iar Ordinul nr. 222/2008 și Ordinul nr.442/2016 referitoare la dosarul preturilor de transfer sunt acte normative derivate din Codul fiscal cu forța juridică inferioară Codului fiscal, cu prioritate se aplică prevederile Codului fiscal și prin urmare elementele de rezultat ajustate

trebuie ridicate de la nivelul lor real pana la nivelul care întâlnesc nivelul de piața și nu la nivelul medianei, se rețin următoarele:

În speta de fata nu ne aflăm în prezența aplicării unui act normativ cu o forță juridică inferioară în detrimentul unuia cu forță juridică superioară, ne aflăm în situația aplicării prevederilor unui Ordin al președintelui ANAF, cu rol de explicitare, de detaliere, a conținutului unor acte, respectiv a dosarului prețurilor de transfer.

Mai mult, așa cum se poate observa din cele ce preced, emiterea respectivul ordin, precum și scopul acestuia, este prevăzut *expressis verbis* la alin.2 al art.108 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, astfel încât atât emiterea Ordinului nr.442/2016 cât și conținutul acestuia sunt reglementate prin Codul de procedură fiscală, în speță nefiind vorba de încălcarea principiului ierarhiei actelor normative.

În ceea ce privește invocarea de către contestatara a Deciziei nr.000/2014 pronunțată de Curtea de Apel X, irevocabilă, se reține că potrivit art.9(3) „Interpretarea legii” din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil „ Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecătii”, coroborat cu art.10 „Interzicerea analogiei” din același act normativ care prevede : „Legile care derogă de la o dispoziție generală [...] se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege” astfel încât o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe, astfel încât alegația contestatarii nu poate fi avută în vedere în soluționarea cauzei.

Societatea sustine ca a fost incalcata direct si flagrant decizia de solutionare a contestatiei, intrucat potrivit art. 129 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, *“refacerea inspectiei fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt mentionate în decizie”*.

Astfel sustine ca, intrucat organele de inspectie fiscala care au efectuat un nou control au inteles sa interpreteze in mod identic situatia de fapt si prevederile legale aplicabile si sa nu tina cont de un act administrativ emis de organul de solutionare a contestatiei, ierarhic superior, prin care au fost stabilite si delimitate aspectele necesar a fi verificate de noua echipa de inspectie fiscala, reprezinta un abuz nepermis cu consecinta nelegalitatii inspectiei fiscale si a actelor subsecvente.

Aprecizeaza ca noua echipa de control nu poate proceda in mod unilateral la modificarea concluziilor unei decizii emise cu ocazia solutionarii unei contestatii fiscale, decat cu incalcarea principiilor independentei, unicitatii, autonomiei, ierarhizarii, teritorialitatii si descentralizarii consacrate de Codul de procedura fiscala.

Asadar, afirma ca, in circumstantele din cauza, nu se poate considera in mod judicios ca actul initial anulat a fost indreptat, ci situatia este neschimbata si impune cu necesitate anularea actelor contestate.

Sustine ca potrivit prevederilor art. 129 alin. (2) si art. 279 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, refacerea inspectiei fiscale trebuie să respecte strict considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt mentionate în decizie. Menirea refacerii inspectiei fiscale este tocmai corectarea actului administrativ fiscal intocmit initial, care a fost desfiintat din cauza intocmirii gresite, a existentei erorilor/deficientelor constatate la solutionarea contestatiei si care se impun a fi indreptate cu ocazia refacerii inspectiei.

Societatea considera ca nu exista astfel niciun motiv pentru care, pe de o parte, sa se accepte din perspectiva preturilor de transfer ajustarea cheltuielilor cu redeventele si, pe de alta parte, sa se respinga ajustarea privind cheltuielile considerate nedeductibile, reprezentand servicii de acces la platforma InTouch si servicii suport/administrare oferite de afiliati.

Fata de sustinerile contestatarei, se rețin urmatoarele:

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

“Art. 279 Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta, total sau partial, actul administrativ atacat în situatia în care, din documentele existente la dosar si în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situatia de fapt în cauza supusă solutionării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent si 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 solutionare a contestatiei.”

Pentru un tip de creantă fiscală si pentru o perioadă supusă impozitării, desfiintarea actului administrativ fiscal se poate pronunta o singură dată.

Art. 129 Refacerea inspectiei fiscale

“(1) În situatia în care, ca urmare a deciziei de solutionare emise potrivit art. 279 se desfiintează total sau partial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspectie fiscală, organul de inspectie fiscală reface inspectia fiscală, cu respectarea dispozitiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspectiei fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt mentionate în decizie.”

Din textele de lege anterior mentionate, se retine că, prin decizia de solutionare a unei contestatii, actele administrativ fiscale atacate pot fi desfiintate, total sau partial, organele fiscale competente urmând să încheie noi acte administrativ fiscale care trebuie să respecte strict considerentele deciziei de

solutionare a contestatiei si să vizeze strict aceeași perioadă și același obiect al contestatiei pentru care s-a pronunțat decizia de desființare. În cazul în care actele administrativ fiscale desființate total sau parțial ca urmare a emiterii unei decizii de solutionare a contestatiei au fost emise în procedura de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscală refac inspectia fiscală, respectându-se strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desființare.

Prin Decizia nr. 000/2018 privind solutionarea contestatiei formulată de X, organele de solutionare din cadrul Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor au decis desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 000/2017 pentru suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit aferent perioadei 2010 - 2015.

Totodată, s-a dispus atât refacerea inspectiei fiscale de către organele competente, pentru același impozit și aceeași perioadă în funcție de cele prezentate în decizia de solutionare, precum și emiterea unui nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspectiei fiscale și cu cele reținute în Decizia de solutionare.

Asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscală nr. 000/.2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. 000/2019, organele de inspectie fiscală au respectat considerentele Deciziei de solutionare a contestatiei nr. 000/.2018 și au procedat la refacerea inspectiei fiscale, verificarea vizând strict aspectele ce au condus, în cadrul primei inspectii, la stabilirea de obligatii fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei pentru perioada 2010 - 2015.

Inspectia fiscală precedentă a constatat suplimentar cheltuieli nedeductibile în suma totală 000 lei, având în vedere două aspecte (consecințe) principale, astfel:

- unele cheltuieli înregistrate de societate nu îndeplinesc condițiile de deductibilitate prevăzute în mod expres în legislația fiscală aplicabilă pe teritoriul României, în special, Legea nr. 571/2003 și HG nr. 44/2004 și
- urmare analizei tranzacțiilor, practicate între persoanele afiliate, a instrumentării acestora în cadrul Dosarului preturilor de transfer, ajustarea efectuată de către echipa de inspectie s-a materializat în reconsiderarea deductibilității unor cheltuieli.

Astfel, s-a constatat că organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal pe considerentul că societatea, în timpul inspectiei fiscale, nu a justificat cu documente necesitatea achiziționării serviciilor și nici obținerea unor beneficii așa cum se prevede la art. 21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 și pct. 49 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, față de prevederile legale de mai sus, se reține că în justificarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii s-au analizat datele cuprinse în contractul/contractele

incheiate (cu referire in special la prestatori, servicii, termene, tarife, nevoile societatii versus avantaje create) si avandu-se in vedere materialele puse la dispozitie, care trebuia sa ateste prestarea efectivă si necesitatea, s-au constatat deficiente in argumentarea si fundamentarea tranzactiilor.

Prin urmare, deductibilitatea acestora a vizat strict indeplinirea conditiilor prevazute de legislatia fiscala.

Se retine ca, chiar daca aceste costuri au fost supuse impozitului pe profit, dupa ce au fost clasificate drept cheltuieli nedeductibile si au marit baza de impozitare, ele fac parte din costurile totale ale societatii si intra in calculul indicatorilor de profitabilitate, avand in vedere faptul ca acesta se calculeaza prin raportare la situatia financiara a societatii (contabila), declarata in cadrul Situatiilor financiare (Bilant) si nu la cea fiscala (extracontabila).

Totodata, se retine ca bazele de date internationale (ORBIS, AMADEUS, etc), contin exclusiv date financiare si nu fiscale.

Astfel, pentru instrumentarea unui Dosar al preturilor de transfer se au in vedere aceste aspecte, iar rezultatele obtinute in urma interogarilor se analizeaza in comparare tot cu indicatorii finaciari ai societatii testate.

Prin urmare, se retine ca impozitarea unor costuri in cadrul calculului impozitului pe profit nu inseamna ca s-au imbunatatit indicatorii financiari ai societatii, acestia ramanand in fond neschimbati.

Indiferent de natura lor fiscala, aceste cheltuieli fac si trebuie sa faca parte din "costurile totale ale societatii".

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar, urmare ajustarii pretului practicat in cadrul tranzactiilor efectuate cu persoanele afiliate, se retine ca analiza tranzactiilor între persoane juridice afiliate se datorează asa numitei practici de "transfer al preturilor", practică care constă în efectuarea de tranzactii la preturi "speciale" si/sau în conditii speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare si la alterarea taxelor si impozitelor datorate.

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

Prin urmare, in cadrul acestei verificari se testeaza un "pret practicat", avandu-se in vedere venitul obtinut versus costul alocat.

Totodata, se retine ca din punct de vedere fiscal, ajustările efectuate pot viza in functie de situatie, atat veniturile (majorarea sumelor impozabile), cat si cheltuielile (prin considerarea unor costuri ca fiind nedeductibile fiscal).

Faptul ca "in speta", controlul precedent a determinat o majorare a cheltuielilor nedeductibile, este doar o consecinta a practicarii unor preturi ce nu se incadreaza in parametri de piata, dar ajustarile (in functie de situatie) se puteau materializa in cresterea veniturilor impozabile.

Asa cum prevede art. 11 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare,

*(2) În cadrul unei tranzactii între persoane române si persoane nerezidente afiliate, precum si între persoane române afiliate, **autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piață al tranzactiilor între persoane afiliate se foloseste cea mai adecvată dintre următoarele metode: (...)***

Astfel, ajustările din prisma preturilor de transfer, au consecinta si vizeaza efectiv valoarea la care se desfasoara tranzactiile între persoanele afiliate fie prin majorarea de venituri, fie prin micșorarea de cheltuieli, iar aceste aspecte au clar implicatii asupra indicatorilor de profitabilitate ai societatii testate.

In speta de fata, daca autoritatile fiscale in urma verificarilor constata, pentru mai multe tranzactii, necesitatea efectuării de “ajustari”, trebuie sa se tina seama “in cascada” de acestea, pentru a nu se ajunge la dubla impozitare.

Prin urmare, daca la prima tranzactie au fost efectuate ajustari de venituri sau cheltuieli, acestea trebuie avute in vedere si pentru restul tranzactiilor, intrucat acestea afecteaza indicatorii financiari.

Tranzactiile derulate între persoane afiliate (inclusiv între persoane juridice române) trebuie să respecte principiul preturilor de piață si trebuie documentate din perspectiva preturilor de transfer.

Astfel, intrucat cheltuielile nedeductibile sau cheltuielile cu deductibilitate limitata (stabilite sau determinate ca urmare a aplicării legislatiei fiscale din fiecare stat), reprezinta costuri, nu pot influenta indicatorii financiari initiali doar pentru faptul ca societatea nu beneficiaza la calculul rezultatului fiscal de deducere acestora.

Totodata, se retine ca ajustările efectuate din punct de vedere al dosarului de preturi, reprezinta in fapt o reconsiderare a veniturilor si/sau cheltuielilor societatii, prin urmare influenteaza calculul indicatorilor financiari.

Se retine ca trebuie avut in vedere faptul ca între dreptul fiscal si dreptul contabil exista o deosebire fundamentala ce se poate explica prin diferenta de finalitate dintre cele doua.

Astfel, in timp ce contabilitatea are ca obiectiv stabilirea bazelor de calcul pentru impozite, fiscalitatea are ca sarcina stabilirea regulilor ce se aplica acestora.

Independent de situatia fiscala a societatii rezultata din neadmiterea la deducere a unor cheltuieli, situatia financiara ce determina indicatorii de profitabilitate ramane neschimbata.

Avand in vedere cele de mai sus, se reține ca organele de inspectie fiscala au detaliat modul de calcul al indicatorul de profitabilitate ce a fost determinat in cadrul precedentei inspectii fiscale și prin urmare și faptul ca ajustarea cheltuielilor de exploatare aferente achizițiilor de produse chimice pentru uz propriu, obiecte de

inventar si servicii de reparatii si mentenanta de la entitati afiliate a fost corect efectuata.

Fata de cele prezentate, rezulta ca refacerea inspectiei fiscale a avut ca obiectiv reanalizarea ajustarilor in suma totala de 000 lei, care pentru perioada 2010 - 2015 au determinat un impozit suplimentar in suma de 000 lei, asa cum s-a dispus prin Decizia nr. 000/2018 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor.

Prin urmare, avand in vedere ca argumentele contestarii nu sunt in măsura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit **in suma de 000 lei**, aferent cheltuielile in suma de 000 lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.000/2019, in temeiul în art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, 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.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulata de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisa pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit.

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