



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



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48

DECIZIA nr. 160 / 2012
privind soluționarea contestației formulată de
SC .X.SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.908106/14.12.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr..X./13.12.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/14.12.2011, asupra contestației formulată de **SC .X.SRL** cu domiciliul fiscal în .X., B-dul X nr.X, sector X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/X1998, având cod unic de înregistrare X, prin împuternicit .X. X, conform împuternicirii avocaticale aflate în copie legalizată la dosarul cauzei, împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./12.10.2011 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală.

SC .X.SRL contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată ;
- .X. lei - impozit venitul persoanelor nerezidente.

Prin adresa FN/fără dată, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./13.03.2012 societatea aduce

completări la contestație în sensul că **se contestă și măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X..X lei**, stabilită la lit.C din Dispoziția nr..X./05.03.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

În raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv, **07.11.2011**, potrivit confirmării de primire a adresei de comunicare nr..X./18.10.2011 prin care a fost comunicată Decizia de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și adresa nr..X./**05.03.2012** prin care a fost comunicată Dispoziția nr..X./05.03.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestațiile au fost depuse în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **30.11.2011 și 13.03.2012**, așa cum rezultă din ștampila Serviciului Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pe originalul contestației, aflat la dosarul contestației.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X.SRL regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X.SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozitul pe veniturile realizate de persoanele juridice nerezidente societatea susține că în perioada 2005-2009 a încheiat diverse contracte de prestări servicii cu furnizori externi, persoane juridice nerezidente, între care menționează contractele de împrumut pentru finanțarea activității curente încheiate cu X din Suedia, în baza cărora a efectuat plata unor dobânzi.

De asemenea, contestatoarea susține că la inspecția fiscală a prezentat certificate de rezidență fiscală pentru X din Suedia, însă acestea nu au fost luate în considerare pe motiv că reprezintă documente emise de Registrul Comerțului din Suedia și nu de către autoritățile fiscale din Suedia, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit cu reținere la sursă suplimentar în sumă de **.X. lei**, prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra veniturilor obținute din România de către X.

Contestatoarea arată că impozitul pe veniturile din dobânzile obținute de X din Suedia trebuia calculat prin utilizarea cotei de impozitare prevăzute în Convenția de Evitare a Dublei Impuneri încheiată între România și Suedia, și anume 10%, conform prevederilor art.118 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv conform art.11 din Decretul nr.432/31.10.1978 pentru ratificarea unor tratate internaționale pentru aprobarea Convenției între Republica Socialistă România și Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere.

În consecință, societatea depune la contestație certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale din Suedia, statul de rezidență al X, și solicită anularea sumei de **.X. lei** reprezentând impozit pe venitul persoanei nerezidente.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor de servicii prestate de persoane juridice rezidente din Cehia și pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere, susține că a încheiat, în calitate de beneficiar, în data de 01.07.2007, un Contract de management cu X din Cehia, conform căruia furnizorul va presta servicii de consultanță în management și activități suport cu privire la: aprovizionare și vânzări, servicii clienți, logistică și distribuție, control, publicitate și marketing, finanțe și contabilitate, flux de producție, planificarea operațiunilor și managementul materialelor, procesarea datelor și organizare, managementul personalului, activități fiscale și taxe, activități de ordin juridic.

De asemenea, arată că a încheiat, în data de 01.04.2009, un Contract de management cu .X., Cehia, în calitate de furnizor de servicii, conform căruia furnizorul prestează servicii de consultanță în management, serviciile incluzând activități ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est cu privire la: managementul financiar, managementul riscului financiar, stabilirea politicilor și cerințelor de management financiar, monitorizarea organizației, control financiar intern, planificare financiară, evidență contabilă, raportare financiară.

Contractele au prevederi specifice în ceea ce privește plata serviciilor menționând că furnizorul îi va factura beneficiarului o sumă egală cu cheltuielile necesare pentru serviciile prestate, la care se adaugă o marjă de 5%. Suma care se facturează va fi calculată în funcție de metoda de calcul agreată între furnizor

și beneficiar în baza cifrelor previzionate și ajustată să reflecte costurile înregistrate. În ceea ce privește costurile facturate, contractele prevăd că furnizorul va ține o evidență clară în contabilitatea sa a costurilor înregistrate în prestarea serviciilor.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au concluzionat că obiectul contractelor este formal și că furnizorii nu au efectuat servicii în favoarea societății invocând drept motiv răspunsul oferit de reprezentanții societății conform căruia „concretizarea acestor servicii constă în întâlniri periodice, discuții telefonice, corespondență pe mail și raportări furnizate de .X. .X. Ro”.

Contestatoarea susține că, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în măsura în care acestea sunt destinate utilizării în folosul desfășurării operațiunilor sale taxabile, iar serviciile prestate de .X. .X. și .X. sunt servicii necesare desfășurării activității în România. Pentru desfășurarea optimă a activității, societatea are nevoie de expertiză adițională în domeniile specificate și este dispusă să plătească pentru aceste servicii, având în vedere că la nivelul grupului .X. .X. s-a decis crearea în România a unui centru de excelență în producerea de broaște și sisteme de închidere pentru mărcile .X. Security, Yale, Multi T Lock, prin transferuri de unități de producție din cadrul grupului (Finlanda, Italia, Germania, Slovacia) în România.

Prin serviciile prestate de .X. .X./X., contestatoarea beneficiază de expertiză suplimentară cu privire la eficientizarea proceselor de management, de raportare contabilă internațională, a canalelor de distribuție și cu privire la decizii de logistică, la organizarea eficientă a datelor sau cu privire la optimizarea financiară și a producției, personalul furnizorilor fiind specializat să ofere astfel de servicii de consultanță.

Societatea susține că pune la dispoziția furnizorilor raportări și informații actualizate care sunt utilizate de către consultanți în analizele efectuate de aceștia, precum și faptul că există întâlniri periodice, convorbiri telefonice și schimburi de mail-uri care se concretizează în eficientizarea activității din România.

În plus, societatea susține că deține toate documentele justificative prevăzute de legislația fiscală din România cu privire la serviciile de consultanță și management, respectiv contracte semnate și ștampilate, facturi în original, rapoarte de activitate agreeate de ambele părți care detaliază activitățile și serviciile efectiv prestate, pe care le anexează la contestație.

Ca urmare a celor prezentate, societatea susține că are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la impozitul pe profit, contestatoarea susține că :

- pe anul 2006, datorită ajustărilor prețului de transfer și stabilirii unor venituri impozabile suplimentare în sumă de .X. lei a fost diminuată pierderea fiscală rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- pe anul 2007 datorită ajustărilor prețului de transfer și stabilirii unor venituri impozabile suplimentare în sumă de .X. lei, precum și a unor cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, a fost diminuată pierderea fiscală rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- pe anul 2008 datorită ajustărilor prețului de transfer și stabilirii unor venituri impozabile suplimentare în sumă de .X. lei, precum și a unor cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- pe anul 2009 datorită ajustărilor prețului de transfer și stabilirii unor venituri impozabile suplimentare în sumă de .X. lei, precum și a unor cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, s-a diminuat pierderea fiscală rezultând pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei.

Referitor la dosarul prețurilor de transfer societatea susține că prevederile de la secțiunea A.6 „*Ajustări ale comparabilelor*” pct.3.47 din Ghidul OCDE precizează că a fi comparabil înseamnă că niciuna dintre diferențele între situațiile comparate nu influențează în mod semnificativ condițiile examinate sau că pot fi efectuate ajustări precise care să elimine aceste diferențe.

De asemenea, societatea invocă prevederile pct.2.77 și pct.2.92 din Liniile directoare OCDE referitoare la aplicarea metodei marjei nete atunci când indicatorul de profit se bazează pe costuri, dar numai pe costurile care sunt direct sau indirect atribuibile tranzacției controlate, precum și faptul că există costuri cărora nu li se poate asocia niciun element de profit și care ar trebui determinate prin judecarea faptului dacă o entitate independentă, în circumstanțe comparabile, ar fi de acord să nu câștige nicio marjă de profit.

De asemenea, contestatoarea invocă prevederile OMFP nr.3055/2010 care definește noțiunea de cost de producție și arată că utilizează costul standard, iar pentru vânzările în cadrul grupului se adăuga o marjă de 25% așa cum este descris în dosarul prețurilor de transfer.

Ca urmare, societatea susține că în ceea ce privește comparabilitatea rezultatelor societății cu cele ale entităților selectate pentru îmbunătățirea comparabilității se impun ajustări cu privire la factorii excepționali care au influențat rezultatul societății și care nu au avut același impact și la nivelul unităților selectate pentru comparare.

Contestatoarea susține că a eliminat de la calculul ratei rentabilității costurile operaționale, costurile excepționale care au influențat rezultatele societății, precum și acele costuri care nu fac parte din costul produselor vândute

către entități afiliate și cărora nu li se poate asocia niciun element de profit, respectiv alte cheltuieli, cheltuieli cu impozite și taxe, cheltuieli conform CCM, cheltuieli desfacere și transport, cu provizioanele, financiare, cheltuieli de restructurare și cheltuieli cu investiții și proiecte noi.

Astfel, în ceea ce privește alte cheltuieli societatea susține că acestea cuprind donații, cheltuieli cu activele cedate, amenzi și alte cheltuieli de exploatare și nu fac parte din mecanismul de formare a prețurilor pentru bunurile produse.

Cheltuielile cu impozite și taxe cuprind cheltuieli cu impozitul pe profit, cu impozitele cu reținere la sursă, cu alte impozite și taxe (taxe de mediu, taxe salariale, alte taxe nedeductibile, timbru verde, taxa de primă înmatriculare etc.).

Cheltuielile conform CCM cuprind costuri suplimentare cu echipamente de protecție, costuri medicale etc. și reprezintă costuri excepționale.

Cheltuielile de desfacere și transport includ costurile de această natură pentru livrările la intern și care nu fac parte din prețurile de transfer.

Cheltuielile financiare se referă la diferențe nefavorabile de curs valutar, dobânzi, comisioane bancare și alte cheltuieli financiare care influențează vânzările din cadrul grupului care se efectuează în valută, iar costurile de producție sunt în lei.

Referitor la cheltuielile cu provizioanele acestea includ cheltuielile cu provizioanele pentru ajustare creanțe clienți, pentru deprecierea immobilizărilor și pentru penalități care sunt constituite numai pentru clienții incerți din România.

Cheltuielile de restructurare efectuate în perioada 2007 – 2009 s-au efectuat ca urmare a deciziei grupului de a crea în România un centru de excelență în ceea ce privește sistemele de închidere astfel că, s-au efectuat concedieri și a suportat salarii compensatorii, ceea ce a condus la costuri suplimentare, acestea având natura unor costuri excepționale ce trebuie excluse din costurile operaționale.

Cheltuielile cu investițiile și proiectele noi cuprind consumurile de materii prime și materiale utilizate pentru testarea de produse noi, amortizarea immobilizărilor - investiții noi și cheltuieli mutare producție și au apărut din necesitatea adoptării de către societate a noilor funcții de producție și a dezvoltării și testării noilor produse ca urmare a realocării unităților de producție din cadrul grupului .X. și a noilor produse cu caracter specific aferente noilor clienți. Aceste cheltuieli reprezintă costuri excepționale.

Ca urmare a celor prezentate societatea susține că a inclus în calculul ratei rentabilității costurilor operaționale doar cheltuielile directe și indirecte atribuibile tranzacției și a exclus costurile excepționale care influențează comparabilitatea astfel că, marjele de profit ale societății sunt comparabile cu marjele obținute de entități independente.

În ceea ce privește pierderea operațională contestatoarea arată că se datorează producției pentru livrările interne, societatea fiind obligată să-și ajusteze prețurile pe piața internă care sunt în scădere datorită concurenței produselor de pe piața asiatică în timp ce costurile interne rămân constante sau chiar înregistrează o creștere (cheltuieli de transport, utilități și logistică etc.).

De asemenea, contestatoarea arată că în perioada 2005 – 2009 societatea a traversat o perioadă de reorganizare și restructurare a activității, respectiv în anul 2008 a început procesul de externalizare a sectoarelor calde împreună cu restructurarea personalului din aceste sectoare, perioadă în care cifra de afaceri a scăzut, iar costurile acestui proces au fost prezentate în cheltuielile de restructurare pe anul 2009.

Totodată, contestatoarea arată că în anul 2009 grupul a luat decizia consolidării producției de broaște și produse speciale în România, astfel că, au fost transferate materii prime, materiale și echipamente de producție din Slovacia. Costurile acestui proiect au influențat semnificativ rezultatele societății.

Ca urmare, societatea susține că Liniile directoare OCDE au prevederi suplimentare în ceea ce privește modalitatea de aplicare a marjei nete la cap.B.3 pct.2.68 precizând că procesul de identificare a tranzacțiilor comparabile și utilizarea informațiilor ar trebui urmată și în cazul aplicării metodei marjei nete la fel ca și în cazul oricărei alte metode.

De asemenea, susține că la pct.2.75 din Liniile directoare OCDE se precizează că indicatorii profitului net utilizați trebuie să fie măsurati între întreprinderi asociate și întreprinderi independente și ar putea exista diferențe între societăți în ceea ce privește tratamentul cheltuielilor de exploatare și al cheltuielilor non-operaționale, diferențe ce ar trebui luate în considerare pentru a asigura un grad de comparabilitate de încredere.

Totodată, arată că la pct.2.77 se menționează că se iau în calculul indicatorului profitului net numai acele costuri și venituri legate direct sau indirect de tranzacție, iar elementele care nu tin de cele de exploatare cum sunt cheltuieli și veniturile din dobânzi, cheltuielile cu impozitele ar trebui excluse din calculul indicatorului.

De asemenea, susține că la pct.2.92 se precizează că la determinarea costurilor care intră în calculul indicatorului profitului net trebuie efectuată revizuirea atentă a circumstanțelor fiecărui caz în parte.

Potrivit argumentelor prezentate contestatoarea societatea solicită anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală ar trebui să reconsidere **tratamentul fiscal al cheltuielilor de management și consultanță** luând în considerare argumentele, motivele și explicațiile prezentate la capitolul

taxa pe valoarea adăugată conform căroră societatea îndeplinește toate condițiile pentru deducerea cheltuielilor de management și consultanță la calculul profitului impozabil.

Astfel, arată că a respectat prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecință, societatea solicită și anularea accesoriilor în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

Totodată, prin completarea la contestație societatea contestă și măsura de la lit.C din Dispoziția nr..X./05.03.2012, emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, privind măsura diminuării pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X.. lei.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.10.2011, astfel:

1. În ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, perioada verificata a fost 01.01.2005 - 31.12.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca in perioada verificata societatea a incheiat contracte de prestări servicii cu furnizori externi/persoane juridice nerezidente în baza căroră a efectuat plăți reprezentand :

- dobanzi aferente contractelor de imprumut acordate pentru finantarea activitatii curente a societatii încheiat cu .X. .X. FINANCIAL SERVICES din Suedia;
- consultanta pentru personal detasat la .X.S.R.L. la mutarea fabricii din Germania (.X./GERMANIA), servicii de marketing, vanzari si asistenta tehnica (FIX AB/SUEDIA), refacturare costuri proiect LEAN .X. .X. EMEA;
- consultanta program X (.X.L HARDWARE);
- gazduire pagini web (X AG/ELVETIA);
- costuri reparatii aferente produselor care prezinta defecte de calitate (costuri aferente operatiunilor aditionale care sunt necesare pentru a ajusta unele produse executate (FIX AB/SUEDIA);
- servicii marketing, publicitate in posta METRO Chisinau (METRO CHISINAU/R. MOLDOVA);
- cursuri de grup online organizate cu sefi de departamente la nivelul grupului (.X. .X. AB/SUEDIA);

- cheltuieli cu franciza (.X. .X. AB/SUEDIA);
- comision de administrare: achizitii si vanzari, logistica si distributie, managementul stocurilor si fluxuri de productie, control financiar, contabilitate la nivel de grup, consultanta fiscala (.X. .X. .X./CEHIA);
- asistenta tehnica - servicii de inspectie la cuptorul 116-1 si reparatii (SMV X /SUEDIA, TECNECO FORNISRL/ITALIA);
- prestari servicii IT - acces la intranet - retea de informatii interna a grupului cu toate aplicatiile (.X./CEHIA);
- servicii platforma - acces site produse in stoc la partenerii din grup (.X. .X. POLAND/POLONIA).

Pentru persoanele juridice nerezidente - furnizori de servicii externe care au realizat venituri din România, in perioada ianuarie 2005 - decembrie 2009, societatea nu a prezentat certificate de rezidență fiscală, dar a aplicat cota de impunere mai favorabilă prevăzută în convențiile de evitare a dublei impuneri, nerespectând prevederile art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.15(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin adresa nr.X/23.08.2011 organele de inspecție fiscală au solicitat certificatele de rezidenta fiscala pentru persoanele juridice nerezidente - furnizori de servicii externe, iar prin raspunsul din adresa nr.X/30.08.2011, societatea a declarat că a prezentat în copie certificatele de rezidență fiscală pe perioada 2005-2007, pentru firma .X. .X. Financial Services AB.

S-a constatat că certificatele prezentate in anexa sunt documente emise de Registrul Comerțului din Suedia și nu de organul fiscal din acest stat.

Societatea a inregistrat in evidentele contabile obligatia de plata reprezentând impozitul datorat pentru veniturile obtinute de persoanele nerezidente, aceste sume nefiind constituite prin retinere la sursa, ci calculându-se suplimentar, ca obligatie suportata de societatea verificata.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a depus declaratia informativa anuala pentru retinerea si varsarea impozitului pentru veniturile realizate de persoanele juridice nerezidente in Romania, astfel că a fost intocmit procesul verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor nr..X./07.09.2011.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea veniturilor brute realizate de persoanele nerezidente prin aplicarea metodei de calcul a sutei mărite și au stabilit diferență de impozit pe veniturile persoanelor juridice în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată a fost 01.08.2006 – 31.12.2009.

S-a constatat că societatea a beneficiat de servicii prestate de persoane impozabile stabilite în străinătate pentru care locul prestării este considerat a fi în România. Pentru aceste operațiuni, societatea a fost persoana obligată la plata taxei (taxare inversă).

Organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative și explicații cu privire la serviciile prestate de către terți. Din verificarea documentelor s-a constatat că societatea a achiziționat servicii de consultanță și asistență tehnică, gazduire pagini Web, servicii marketing, reparații la produsele finite, cursuri organizate în cadrul grupului .X., franciza etc..

În acest sens societatea a încheiat cu .X. .X. .X./CEHIA următoarele contracte:

1) Contractul de management FN/01.07.2007, încheiat pe durată nelimitată, ce are ca obiect *"furnizorul este dispus să presteze pentru beneficiar servicii de consultanță în management, în timp ce beneficiarul dorește să se folosească de aceste servicii; prin prezentul contract se dorește confirmarea și documentarea serviciilor de consultanță oferite de furnizor, cu suportarea costurilor de către beneficiar"*;

Obligațiile furnizorului sunt: *"Beneficiarul îi cere furnizorului să presteze aceste servicii în mod continuu, fără alte cereri specifice"*, iar serviciile constau în consultanță și activități suport pentru aprovizionare și vânzări, servicii clienți, logistică și distribuție, control, publicitate și marketing, finanțe și contabilitate, flux de producție, planificarea operațiunilor și managementul materialelor, procesarea datelor și organizare, managementul personalului, activități fiscale și taxe, activități de ordin legal.

În ceea ce privește plata serviciilor prin contract se prevede că *"furnizorul îi va factura beneficiarului o sumă egală cu cheltuielile necesare pentru serviciile prestate, la care se adaugă 5%, pentru a se asigura că este un preț de piață corect, conform politicii prețurilor de transfer"*.

2) Contractul de management FN/01.04.2009, încheiat pe durată nelimitată, ce are ca obiect *"furnizorul este dispus să presteze pentru beneficiar servicii de consultanță în management, în timp ce beneficiarul dorește să se folosească de aceste servicii; prin prezentul contract se dorește confirmarea și documentarea serviciilor de consultanță oferite de furnizor, cu suportarea costurilor de către beneficiar"*, prin care sunt prevăzute obligațiile furnizorului *"beneficiarul îl angajează pe furnizor să îi pună la dispoziție servicii prestate în cadrul sediului central al Regiunii Europa de Est, specificate într-o anexă separată la prezentul contract. Beneficiarul îi cere furnizorului să presteze aceste servicii în mod continuu, fără alte cereri specifice"*.

În ce privește plata serviciilor prin contract se prevede că *"furnizorul ii va factura beneficiarului o suma egala cu cheltuielile necesare pentru serviciile prestate, la care se adauga 5%"*.

De asemenea, s-a constatat că prin Anexa nr.1 la Contractul de management FN/01.04.2009, cu intrare in vigoare din data de 01.04.2009, se prevede ca *"serviciile prestate de furnizor include activitati ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est. Sediul central al Regiunii Europa de Est include urmatoarele activitati: 1. Unitatea de productie - i. Activitati ale Controlorului Financiar: management financiar, managementul riscului financiar, stabilirea politicilor si cerintelor de management financiar, monitorizarea organizatiei, control financiar intern, planificare financiara, evidenta contabila, raportare financiara"*.

Prin Anexa nr.2 la Contractul de management FN/01.04.2009, cu intrare in vigoare din data de 01.04.2010 se prevede schimbarea denumirii furnizorului si cuantificarea taxelor pentru serviciile prestate.

Prin adresa nr..X./18.08.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat Nota explicativa cu privire la serviciile de consultanta prestate de .X. .X., respectiv .X. din CEHIA, respectiv s-a solicitat descrierea serviciilor prestate de furnizor, locul prestarii acestor servicii, prezentarea de documente prin care sa se justifice serviciile prestate și dacă acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

S.C. .X.S.R.L., prin adresa nr..X./25.08.2011, a prezentat cele doua contracte, facturile emise de prestator in baza contractelor și menționează că serviciile au constat in *"intalniri periodice, discutii telefonice, corespondenta pe mail si raportari furnizate de S.C. .X.S.R.L. in functie de solicitarile primite"*.

De asemenea, societatea a mentionat ca întâlnirile periodice sunt sumarizate in minute referitoare la indicatori financiari, tendinte viitoare, strategii de afaceri.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat că in contracte nu sunt cuantificate prestatiile ce urmeaza a fi efectuate, nu sunt prevazute date certe referitoare la termenele de executie, precum si modalitatea de sanctiune in cazul nerespectarii clauzelor contractuale, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de ambele parti, elementele care ar fi necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate, prezentarea serviciilor fiind facuta la modul general. În lipsa elementelor mentionate s-a constatat că obiectul contractelor este unul formal.

De asemenea, s-a constatat că pe facturile emise nu sunt inscise elemente care sa individualizeze serviciul prestat, societatea nu a prezentat documente intocmite de prestator pentru serviciile prestate si confirmate de beneficiarul serviciului, iar din raspunsul dat la nota explicativa a rezultat că de fapt, S.C. .X.S.R.L. transmite raportari la solicitarile primite de la .X. .X., respectiv .X. din CEHIA si nu invers, in baza acestor contracte având loc întâlniri periodice,

discutii telefonice, corespondenta pe mail si raportari furnizate de S.C. .X.S.R.L. in functie de solicitarile primite. Aceste aspecte corelate cu faptul ca serviciile prestate de firma .X. .X., respectiv .X. din CEHIA includ activitati ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est rezulta ca in realitate aceste servicii sunt servicii de administrare si conducere din interiorul grupului.

Din discutiile purtate cu persoanele care au reprezentat societatea in timpul inspectiei fiscale a rezultat faptul ca activitatea pentru care .X. .X., respectiv .X. din CEHIA a fost remunerata a constat in centralizarea si prelucrarea datelor si informatiilor companiilor apartinand grupului .X. .X. situate in regiunea Europa de Est, aceasta neefectuand un serviciu strict in favoarea S.C. .X.S.R.L.

În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor prestate de prestatori străini a fost evidențiată în decontul de TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată conform prevederilor art.157 alin.(2), alin.(4) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit că societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, din care în sumă de .X. lei pentru anul 2008 si suma de .X. lei pentru anul 2009 aferenta serviciilor de consultanta prestate de .X. .X. .X. din CEHIA, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.133 alin.(2) lit.g), art.150 alin.(1) lit.b) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare și pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor prestate de prestatori străini a fost evidențiată în decontul de TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată conform prevederilor art.157 alin.(2), alin.(4) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferentele stabilite suplimentar nu au fost calculate accesorii deoarece in perioada verificata si pana la data intocmirii actului administrativ fiscal societatea a figurat cu TVA de rambursat in suma care depaseste in quantum obligatia de plata stabilită in suma de .X. lei.

3. Referitor la impozitul pe profit, perioada verificată a fost 01.01.2005 – 31.12.2009.

Din verificarea documentelor financiar contabile (balante de verificare, fise de cont, facturi etc.) s-au constatat urmatoarele:

Din analiza tranzactiilor desfasurate de societate in perioada supusa inspectiei fiscale s-a constatat ca a efectuat livrari si achizitii de bunuri si servicii

intre S.C. .X.S.R.L. si persoane nerezidente apartinand Grupului .X. .X. cu care societatea verificata se afla in relatie de afiliere.

Firma .X. .X. FINLANDA are calitatea de asociat persoană juridica și detine o cota de participare de 100% la capitalul social al S.C. .X.S.R.L.

Din analiza tranzacțiilor efectuate cu societățile afiliate. cu adresa nr..X./30.03.2011 organele de inspectie fiscala au solicitat intocmirea dosarului preturilor de transfer pentru tranzactiile cu persoane afiliate, in baza art.79 și art.2 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare și prevederile OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, precum și informatii referitoare la existenta acordurilor de pret in avans pentru tranzactiile si perioadele la care se refera acordurile incheiate.

Cu adresa, inregistrata la D.G.A.M.C. sub nr..X./06.06.2011 si la Activitatea de inspectie fiscala sub nr.X/07.06.2011, S.C. .X.S.R.L. a inaintat dosarul cuprinzand documentatia preturilor de transfer pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2009.

Urmarea analizei dosarului preturilor de transfer organele de inspectie fiscala au constatat lipsa datelor necesare pentru a stabili daca preturile de transfer practicate sunt stabilite la pretul de piata.

Ca urmare, au fost inaintate catre societate adresele nr.X/29.06.2011 si nr.X/05.07.2011 prin care se solicita completarea dosarului preturilor de transfer cu informatii suplimentare, obligatorii la intocmirea acestuia, conform prevederilor OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer.

Societatea verificata a prezentat completarile solicitate si a formulat un nou dosar al preturilor de transfer, înaintându-l organelor de inspectie fiscala cu adresa nr.X/18.08.2011.

In cuprinsul dosarului de transfer sunt evaluate, în conformitate cu principiul valorii de piata, tranzactiile derulate intre S.C. .X.S.R.L. si partile sale afiliate, in perioada 2005 - 2009. Din continutul dosarului preturilor de transfer prezentat au rezultat urmatoarele:

Activitatea grupului .X. .X. se concentreaza pe urmatoarele zone de produse: incuietori mecanice si hardware, incuietori electromagnetice si electronice, controlul accesului fizic si logic, asigurarea si emiterea identitatii, automatizarea accesului si usi de securitate.

Grupul .X. .X. a intrat in Romania in anul 1998 in urma achizitionarii unei parti importante din S.C. .X. S.A., creându-se o noua companie: S.C. .X. Security SA. În anul 2001 se infiinteaza S.C. .X. International SRL având ca scop mutarea unei turnatorii de zinc din Norvegia in Romania. In urma fuziunii dintre S.C. .X. Security SA si S.C. .X. International Grupul .X. .X. a incorporat societatea din Romania și peste 300 de companii operationale din strainatate, fiind persoana afiliata in baza prevederilor articolului 7 punctul 21 litera iii) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, actionarul unic al S.C. .X.S.R.L. la data inspectiei fiscale fiind firma .X. .X. Finlanda, societate internationala cu sediul in Finlanda, 00100 .X., HELSINKI, .X. 20 FIN-80100 nr.20 detinand o cota de participare de 100% in capitalul social al S.C. .X.S.R.L.. Societatea mama a grupului este .X. OY inregistrata in Finlanda, P.o. Box X Joensuu.

Tranzactiile analizate in dosarul preturilor de transfer pentru perioada 01.01.2005 -31.12.2009 si efectuate de catre S.C. .X.S.R.L. - persoana juridica romana, se refera la livrarile de produse finite (sisteme de inchidere) catre companii din cadrul grupului.

Referitor la solicitarea informatiei cu privire la existenta acordurilor de pret in avans pentru serviciile facturate de catre prestatori persoane juridice nerezidente afiliate, reprezentantul S.C. .X.S.R.L. precizează că nu s-a solicitat "*acord de pret in avans*".

Metodele de determinare si prezentare a informatiilor cuprind:

- analiza functionala - ce descrie procesele creatoare de valoare pentru identificarea unor tranzactii comparabile pentru stabilirea intervalului de comparare;
- analiza economica - ce presupune alegerea celei mai adecvate metode de determinare a preturilor de transfer precum si identificarea tranzactiilor comparabile care permit evaluarea valorii de piata a tranzactiei analizate.

Raportul prezinta analiza fezabilitatii aplicarii metodelor de determinare a preturilor de transfer pentru evaluarea valorii de piata a tranzactiilor efectuate intre S.C. .X.S.R.L. si partile sale afiliate.

In alegerea metodei de determinare a preturilor de transfer s-au avut in vedere metodele general acceptate de determinare a preturilor de transfer, prezentate in Codul Fiscal si Liniile directoare OCDE: metoda compararii preturilor, metoda pretului de revanzare, metoda cost plus, precum si alte metode (metoda impartirii profitului, metoda marjei nete).

Din analiza metodelor de determinare a preturilor tranzactiilor intre partile afiliate s-a considerat utilizarea urmatoarelor metode de determinare a preturilor de transfer:

Tranzactia analizata: livrari de produse finite (sisteme de inchidere) efectuate de S.C .X.S.R.L. catre companii din cadrul grupului.

Din analiza metodei de determinare a preturilor acestei tranzactii rezulta ca metoda aleasa in raportul de analiza, **metoda marjei nete** a fost considerata cea mai potrivita pentru evaluarea conformitatii cu principiul valorii de piata a remuneratiei obtinute de S.C. .X.S.R.L. din vanzarea sistemelor de inchidere in beneficiul persoanelor juridice nerezidente afiliate. Explicatia data in Raportul de analiza consta in faptul ca "*desi in cazul metodei cost - plus, cel mai folosit*

*indicator este marja bruta (calculata ca fiind profitul brut impartit la costurile bunurilor vandute), avand in vedere faptul ca pentru calcularea marjei brute nu exista date suficiente, **consideram ca marja neta (marja aplicata la costurile operationale ale prestatorului) este potrivita pentru a analiza profitabilitate activitatii realizate de societatea .X. .X. Romania**".*

Indicatorul de eficienta economica utilizat in studiul de comparabilitate pentru productia sistemelor de inchidere de catre S.C. .X.S.R.L. a fost **Rata rentabilitatii costurilor operationale**, considerat cel mai reprezentativ indicator in cazul acestor activitati de productie.

Scopul acestui studiu de comparabilitate a fost identificarea unor companii independente cu un profil functional si de risc similar cu cel al S.C. .X.S.R.L. pentru a testa daca remuneratia castigata de S.C. .X.S.R.L. din vanzarea produselor finite respecta principiul valorii de piata.

Sursa de date pentru cautare a fost baza de date AMADEUS, o baza de date comerciala, internationala, utilizand versiunea 1934 a acestei bazei, din noiembrie 2010.

Studiul prezentat de societate a cuprins o comparabilitate asupra unui set de 11 societati.

Rata rentabilitatii aplicata la costurile operationale ale S.C. .X.S.R.L. a fost comparata cu intervalele identificate pentru companiile comparabile pentru fiecare an in parte cat si cu media ponderata a acestor intervale.

Conform raportului, marja aplicata la costurile operationale stabilita anual de S.C. .X.S.R.L. in ceea ce privește vânzarea sistemelor de inchidere rezultata din dosarul preturilor de transfer intocmit de societate pentru perioada 2005 - 2009 a fost urmatoarea:

- pentru anul 2005 - 12,7 %, situandu-se astfel **peste quartila superioara** a intervalului de comparare identificat intre 3,2% si 6,8%.
- pentru anul 2006 -10,7%, situandu-se astfel **peste quartila superioara** a intervalului de comparare identificat intre 3,5% si 9,9%.
- anul 2007 - 2,0%, situându-se astfel **sub quartila inferioara** a intervalului de comparare identificat, intre 2,4% si 6,8%.
- pentru anul 2008 -**11,7%**, situându-se astfel **peste quartila superioara** a intervalului de comparare identificat intre 1,8% si 7,0%.
- pentru anul 2009 -4,4%, situându-se astfel **peste quartila superioara** a intervalului de comparare identificat intre 1,0% si 4,2%.

Urmarea analizei efectuate de organele de inspectie fiscala si verificarii informatiilor prezentate in dosarul preturilor de transfer, dar si din rezultatele economico – financiare anuale din perioada supusa verificarii s-au constatat urmatoarele:

Din baza de date "Orbis" disponibila accesului A.N.A.F., din care au fost selectate societati apartinand UE, utilizând-se aceleasi criterii de selectie definite

de societate au fost identificate un numar de 18 companii independente cu un profil functional si de risc similar din acest sector de activitate, rezultand faptul ca selectia, precum si calculul medianei si intervalului intercuartilar efectuat de societate au fost efectuate corect.

Indicatorii preluati din rezultatele economico - financiare ale companiilor comparabile si care se regasesc in baza de date Orbis si Amadeus iau in calcul profitul, calculat ca diferenta rezultata intre veniturile din exploatare/cifra de afaceri si costurile aferente activitatii din exploatare.

Astfel, pentru ca datele (profitul) societatii verificate sa fie comparabile cu datele societatilor independente selectate se impune folosirea aceluasi mod de calcul al profitului.

Din dosarul prezentat, la cap. "*Informatii despre S.C. .X.S.R.L. - Descrierea metodelor de calcul a preturilor de transfer*" a rezultat ca **societatea descrie calculul pretului de transfer determinat** astfel: costuri de materiale directe + (salarii + contributi sociale - munca indirecta + costuri variabile indirecte) + marja de profit 25%.

S-a constatat astfel ca, din calculul efectuat de societate, a rezultat o marja neta (NCP - indicator de verificare a pretului de transfer in piata), care trebuia calculata in mod similar pentru societatile independente, pentru a exista aceiasi termeni de comparabilitate.

Societatea verificata a considerat ca veniturilor/cifrei de afaceri realizate din vanzarile catre grupul .X. .X. **le corespund strict costurile precizate aferente acestora, dar nu in totalitate, intrucat aceasta nu a repartizat proportional si celelalte cheltuieli reprezentand amortizari, costuri resurse interne (o parte din cheltuielile cu salariile sau alte cheltuieli indirecte) costuri de administrare, costuri externe etc.**

S-a constatat că dosarul preturilor de transfer prezentat nu contine documente din care sa rezulte motivul pentru care acele costuri nu constituie elemente care trebuie incluse in calculul indicatorului profit net. Aceasta nu a facut decat sa mentioneze ca sunt aferente activitatii non-grup sau, ca sunt cheltuieli carora nu li se poate asocia niciun element de profit, fara a prezenta documente justificative si fara a preciza in clar motivele pentru care acestea au fost considerate astfel.

Societatea trebuia sa determine o suma totala a costurilor pe care sa le includa in baza de calcul a ratei rentabilitatii si pentru a se putea raporta la indicatorii preluati din raportarile companiilor comparabile, conform art.2 alin.(1) din OP ANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Referitor la informatiile prezentate in dosarul preturilor de transfer, la capitolul "*Informatii despre grupul .X. .X. - Descrierea functiilor si riscurilor*", S.C. .X.S.R.L. a descris functiile si riscurile pe care si le asuma societatea din Romania

față de distribuitorul intra-grup și față de compania mama, dar nu precizează alocarea următoarelor funcții și riscuri:

- cine asigură calitatea produselor livrate către grup;
- cine asigură service-ul în cazul eventualelor reparații;
- care sunt riscurile financiare generate de cursul de schimb valutar și de variația ratei dobânzii și posibilitatea societății din România de a se proteja în fața unor expuneri de acest gen;
- cine își asumă riscurile de credit și de asigurarea finanțării activității;
- riscurile de piață privind fluctuațiile de cost ale intrărilor și ale produselor vândute în funcție de frecvență, natură și valoarea pentru partile afiliate, având în vedere faptul că o serie de costuri înregistrate sunt suportate numai de către afiliatul din România.

Societatea nu face referire la existența unor contracte încheiate între părți, la termenii acestor tranzacții sau cei rezultați din corespondența/comunicările între părți, altele decât un contract scris.

Datorită faptului că S.C. .X.S.R.L. deține funcția de producție (în baza comenzilor primite din partea grupului .X. .X.), dar nu și cea de desfacere – care cade în sarcina distribuitorului intra-grup, asigurarea forței de muncă este implicit dictată de capacitatea de producție adecvată la cerințele de producție.

Din analiza rezultatelor economico - financiare anuale s-a constatat că profitul brut al societății din perioada de raportare a fost :

- 2005: X lei;
- 2006: (X) lei;
- 2007: (X) lei;
- 2008: (X) lei;
- 2009: (X) lei.

Din analiza indicatorului profit/pierdere anual de mai sus și comparând cu profitul operational pe care l-a prezentat societatea în dosarul preturilor de transfer, corelate cu balanțele de verificare cu sume totale anuale a rezultat că aceasta a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli suplimentare pe care societatea le-a considerat ca nefiind aferente activității de exploatare.

Ca urmare, intrucat în baza de calcul a ratei rentabilității prezentată în dosarul preturilor de transfer nu au fost incluse toate cheltuielile de exploatare și raportate proporțional la vânzările către persoanele afiliate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea ratei rentabilității costurilor, majorând baza de calcul cu aceste sume. Rezultatele obținute în urma modificării de către organul de inspecție fiscală a sumei costurilor totale conduc la obținerea unei noi rate a rentabilității față de rezultatele prezentate de societate în Dosarul preturilor de transfer.

Astfel, rentabilitatea activității de producție și desfacere de sisteme de închidere în beneficiul persoanelor afiliate ale S.C. .X.S.R.L., în perioada 2006 –

2009, stabilita in functie de suma totala a costurilor (costul bunurilor vandute, cheltuieli generale si de administrare, amortizari si provizioane) nu a fost cuprinsa in intervalul de comparare. Ca urmare, s-a constatat că, in conformitate cu prevederile art.167 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, si cu prevederile art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 din OPANAF nr.222/2008 **s-a procedat la ajustarea valorii de piata a activitatii de productie si desfacere de sisteme de inchidere in beneficiul persoanelor afiliate** efectuate in perioada 2005 - 2009 **in raport cu metoda de determinare a preturilor de transfer** din dosarul de analiza al preturilor de transfer, **respectiv metoda marjei nete**, prevazuta la art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.29 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, metoda identificata in studiul efectuat ca fiind cea mai potrivita.

In conformitate cu prevederile art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 din OP A.N.A.F. nr.222/2008, rata rentabilitatii costurilor totale s-a stabilit la nivelul medianei, care este valoarea de mijloc a nivelului de comparare - valoare mentionata in dosarul preturilor de transfer. S-a procedat la ajustarea rezultatelor pe care S.C. .X.S.R.L. le-ar fi inregistrat intr-o tranzactie cu entitate independenta având in vedere costurile totale inregistrate in tranzactiile desfasurate cu persoanele afiliate si indicatorul de eficienta economica utilizat in studiul de comparabilitate - rata rentabilitatii costurilor totale – la valoarea medianei calculata in dosarul preturilor de transfer, plecand de la formula de calcul utilizata in studiul de comparabilitate, respectiv:

$NCP = OM / 1 - OM$

NCP = E care:

in care:

OM = marja operationala

E = EBIT; CA = cifra de afaceri

In baza acesteia a fost stabilita formula de calcul a profitului ajustat a fi obtinut cu respectarea principiului valorii de piata, respectiv:

Profit din exploatare = rata rentabilitatii costurilor totale x total cheltuieli din exploatare.

Situatia calculului ajustarii profitului rezultat din activitatea de productie si desfacere de sisteme de inchidere in beneficiul persoanelor afiliate efectuate in perioada 2006 - 2009 a fost efectuata in baza balantelor de verificare prezentate de societate.

Prin ajustarea profitului pe care S.C. .X.S.R.L. l-ar fi inregistrat intr-o tranzactie cu o entitate independenta avand in vedere costurile inregistrate in tranzactiile desfasurate cu persoane afiliate, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri suplimentare anuale, astfel:

pentru anul 2005 - 0 lei;
pentru anul 2006 - .X. lei;
pentru anul 2007 - .X. lei;
pentru anul 2008 - .X. lei;
pentru anul 2009 - .X. lei.

Ca urmare, în ceea ce privește impozitul pe profit, s-a constatat:

Pe anul 2005

Societatea a constituit în cursul anului impozit pe veniturile realizate de persoanele juridice nerezidente în suma de .X. lei, acest impozit nefiind reținut la sursa ci suportat de societate, iar la calculul impozitului pe profit a înregistrat în categoria cheltuielilor nedeductibile suma de .X. lei, cu o diferență în minus de .X. lei.

Din balanțele de verificare ale anului 2005 au rezultat cheltuieli nedeductibile cu cedarea activelor în suma de .X. lei la determinarea profitului impozabil aferent anului 2005.

Astfel, profitul impozabil rezultat este în suma de .X. lei, impozitul pe profit aferent în suma de .X. lei **rezultând o diferență de impozit suplimentar în suma de .X. lei.**

Pe anul 2006, organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile în funcție de rata rentabilității recalculată ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer stabilindu-se venituri suplimentare în suma de .X. lei.

De asemenea, societatea a constituit în cursul anului 2006 impozit pe veniturile realizate de persoanele juridice nerezidente în suma de .X. lei, dar la calcularea impozitului pe profit (în declarația anuală 101) a înregistrat în categoria cheltuielilor nedeductibile suma de .X. lei, cu o diferență în minus de .X. lei.

Ca urmare, pierderea fiscală cumulată pentru anul 2006 înregistrată de societate va fi diminuată corespunzător cu suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), rezultând la data de 31.12.2006 un profit impozabil în suma de .X. lei și **impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de .X. lei.**

Pe anul 2007 societatea a constituit provizioane care le-a considerat deductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, în suma de .X. lei, reprezentând trecerea pe costuri a provizioanelor pentru clienți care nu îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de reglementările legale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile în funcție de rata rentabilității recalculată ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer stabilindu-se venituri suplimentare în suma de .X. lei.

Totodată, societatea a înregistrat în cursul anului 2007 în categoria cheltuielilor cu casarile de materii prime suma totală de .X. lei, suma pe care nu a inclus-o în calculul impozitului pe profit declarat la data de 31.12.2007.

Ca urmare, pierderea fiscală cumulată pentru anul 2007 înregistrată de societate a fost diminuată corespunzător cu suma de .X. lei, rezultând la data de 31.12.2007 un profit impozabil în suma de .X. lei **cu un impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de .X. lei.**

Pe anul 2008, organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile în funcție de rata rentabilității recalculată ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer stabilindu-se venituri suplimentare în suma de .X. lei.

De asemenea, în baza contractelor încheiate cu .X. .X. .X., respectiv .X. din CEHIA, respectiv Contractul de management FN/01.07.2007 și Contractul de management FN/01.04.2009, pentru servicii de consultanță în management prin care se prevăd obligațiile furnizorului ca fiind: *"beneficiarul îl angajează pe furnizor să îi pună la dispoziție servicii prestate în cadrul sediului central al Regiunii Europa de Est, specificate într-o anexă separată la prezentul contract. Beneficiarul îi cere furnizorului să presteze aceste servicii în mod continuu, fără alte cereri specifice"*, iar plata serviciilor se va efectua astfel: *"furnizorul îi va factura beneficiarului o sumă egală cu cheltuielile necesare pentru serviciile prestate, la care se adaugă 5%"* societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea acestor servicii.

Având în vedere cele stipulate în Anexa nr.1 la Contractul de management FN/01.04.2009, respectiv că *"serviciile prestate de furnizor include activități ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est. Sediul central al Regiunii Europa de Est include următoarele activități: 1. Unitatea de producție - i. Activități ale Controlorului Financiar: management financiar, managementul riscului financiar, stabilirea politicilor și cerințelor de management financiar, monitorizarea organizației, control financiar intern, planificare financiară, evidența contabilă, raportare financiară"*, precum și cele precizate prin Nota explicativă dată de administratorul societății, respectiv că serviciile au constat în *"întâlniri periodice, discuții telefonice, corespondența pe mail și rapoarte furnizate de S.C. .X.S.R.L. în funcție de solicitările primite"*, s-a constatat că în contracte nu sunt cuantificate prestațiile ce urmează a fi efectuate, nu sunt prevăzute date certe referitoare la termenele de execuție, precum și modalitatea de sancțiune în cazul nerespectării clauzelor contractuale, termenele la care se analizează rezultatele și eficiența serviciilor prestate, tarifele negociate și acceptate de ambele părți, elementele care ar fi necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate, prezentarea serviciilor fiind făcută la modul general, iar pe facturile emise nu sunt înscrise informații care să individualizeze serviciul prestat și nu au fost prezentate documente întocmite de prestator.

Ca urmare, s-a constatat că aceste cheltuieli aferente serviciilor de consultanță și management prestate de .X. .X., respectiv .X. din CEHIA în cursul anului 2008, în valoare totală de .X. lei nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Totodată, s-a constatat că societatea a constituit în cursul anului 2008 impozit pe veniturile realizate de persoanele juridice nerezidente în suma de .X. lei, dar la calcularea impozitului pe profit a înregistrat în categoria cheltuielilor nedeductibile suma de .X. lei, cu o diferență în minus de .X. lei.

Urmarea constatarilor, profitul impozabil aferent anului 2008 înregistrat de societate a fost majorat corespunzător cu suma de .X. lei, ca urmare a majorării veniturilor din exploatare cu suma de .X. și a cheltuielilor nedeductibile cu suma de .X., rezultând la data de 31.12.2008 un profit impozabil în suma de .X. lei și **un impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de .X. lei.**

Pe anul 2009, organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile în funcție de rata rentabilității recalculată ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer stabilindu-se venituri suplimentare în suma de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de consultanță și management sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009.

Urmare a constatarilor, pierderea fiscală cumulată pentru anul 2009 înregistrată de societate a fost diminuată corespunzător cu suma de .X. lei ca urmare a majorării veniturilor din exploatare cu suma de .X. lei și a cheltuielilor nedeductibile cu suma de .X. lei, rezultând astfel la data de 31.12.2009 o **pierdere fiscală de recuperat în anii următori în suma de .X. lei.**

La lit.C din Dispoziția nr..X./05.03.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus **măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei**, reprezentând cheltuieli cu serviciile de consultanță și management în sumă de .X. lei și venituri impozabile în sumă de .X. lei stabilite ca urmare a recalculării prețului de piață practicat în tranzacțiile dintre persoanele afiliate.

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

A. IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

În ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă pentru plățile la extern derulate în perioada 2005 - 2009 către .X. Financial Services din Suedia reprezentând dobânzi pentru care societatea a înregistrat obligația de plată a impozitului ca fiind obligație suportată de societate, fără ca acest impozit să fie reținut la sursă, sunt aplicabile prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Suedia în condițiile în care, la contestație, au fost prezentate două certificate de rezidență fiscală, pe perioada 2006 – 2007, emise de autoritatea fiscală din Suedia.

În fapt, societatea a efectuat plăți la extern în perioada 2005 - 2009 către .X. X din Suedia reprezentând contravaloare dobânzi aferente contractelor de împrumut, consultanță program, consultanță personal detașat, franciză, asistență tehnică, IT, servicii de marketing, servicii platformă, cursuri grup online, costuri reparații pentru care societatea a înregistrat obligația de plată a impozitului ca fiind obligație suportată de societate, fără ca acest impozit să fie reținut la sursă din veniturile realizate de persoana juridică nerezidentă în România.

Întrucât societatea nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală emis de autoritatea fiscală din Suedia și a calculat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente fiind suportat pe cheltuielile proprii, fără a fi calculat prin reținere la sursă, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă totală de .X. lei, prin reținere la sursă, ca urmare a stabilirii veniturilor brute realizate prin metoda sutei mărite.

La contestație societatea a prezentat două certificate de rezidență fiscală pentru persoana juridică nerezidentă, pe perioada 2006 – 2007, eliberate de autoritatea fiscală din Suedia, în copie, traduse autorizat și legalizate în urma solicitării organelor de soluționare a contestației. Astfel, solicită anularea parțială a deciziei de impunere **contestată pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei** aferentă plăților reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor acordate societății din România.

În drept, potrivit art.115 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

b) dobânzi de la un rezident;

c) dobânzi de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent;

d) redevențe de la un rezident;

[...].”

Conform art.116 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.”

Potrivit art.118 alin.1 din același act normativ :

“(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.”

Și conform prevederilor pct.12(8) și (9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(8) Dispozițiile titlurilor II și III din Codul fiscal reprezintă legislația internă și se aplică atunci când România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri cu statul al cărui rezident este beneficiarul venitului realizat din România și acesta prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin. (1).

*(9) Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin.(1) **ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.**”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că în situația în care impozitul datorat de persoanele fizice sau juridice nerezidente se suportă de către contribuabilul rezident, așa cum a procedat SC .X. .X. ROMÂNIA SRL, atunci această operațiune iese de sub incidența prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri, fiind o cheltuială proprie care intră sub incidența legislației române.

Totodata, nu se poate face trimitere la Convenția de evitare a dublei impuneri, așa cum susține contestatoarea, întrucât aceasta se referă la impozitele și taxele cu reținere la sursa din sumele brute convenite cu partenerii nerezidenți.

Ca urmare, deși societatea a calculat impozit pentru sumele achitate la extern în perioada 2006 – 2007 nu a reținut la sursa acest impozit din sumele achitate, respectiv prin deducerea din plățile la extern de natura dobânzilor ci prin suportarea acestuia pe cheltuieli proprii. În cazul în care platitorul de venit este rezident român care suportă impozitul, acesta nu poate pretinde să-i fie aplicată Convenția de evitare a dublei impuneri deoarece prin acord se stabilește că prevederile acestuia sunt aplicabile numai persoanelor nerezidente.

Având în vedere cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat impozitul suplimentar pentru veniturile nerezidenților la care societatea a calculat și suportat impozit pe cheltuieli proprii astfel ca, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **.X. lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.**

B. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a avut în vedere că societatea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată în decontul de TVA, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

Perioada verificată : 2008 - 2009.

În fapt, societatea a beneficiat de servicii de consultanță în management constând în consultanță și asistență tehnică, gazduire pagini Web, servicii marketing, reparații la produsele finite, cursuri organizate în cadrul grupului .X., franciza, etc. prestate de persoane impozabile stabilite în străinătate pentru care locul prestării este considerat a fi în România, pentru care a evidențiat în decontul

de TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată conform prevederilor art.157 alin.(2), alin.(4) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a prezentat Contractul de management FN/01.07.2007 și Contractul de management FN/01.04.2009 încheiate cu .X. .X. .X., respectiv .X. din CEHIA, pe durată nelimitată ce au ca obiect *"furnizorul este dispus sa presteze pentru beneficiar servicii de consultantă in management, in timp ce beneficiarul doreste sa se foloseasca de aceste servicii; prin prezentul contract se doreste confirmarea si documentarea serviciilor de consultanta oferite de furnizor, cu suportarea costurilor de catre beneficiar"*;

Obligatiile furnizorului prevăzute în contracte constau în: *"Beneficiarul ii cere furnizorului sa presteze aceste servicii in mod continuu, fara alte cereri specifice"*, iar serviciile sunt servicii consultantă si activitati suport pentru aprovizionare si vanzari, servicii clienti, logistica si distributie, control, publicitate si marketing, finante si contabilitate, flux de productie, planificarea operatiunilor si managementul materialelor, procesarea datelor si organizare, managementul personalului, activitati fiscale si taxe, activitati de ordin legal.

În ceea ce privește plata serviciilor prin contracte se prevede că *"furnizorul ii va factura beneficiarului o suma egala cu cheltuielile necesare pentru serviciile prestate, la care se aduga 5%, pentru a se asigura ca este un pret de piata corect, conform politicii preturilor de transfer"*.

De asemenea, prin Anexa nr.1 la Contractul de management FN/01.04.2009, cu intrare in vigoare din data de 01.04.2009, se prevede ca *"serviciile prestate de furnizor includ activitati ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est. Sediul central al Regiunii Europa de Est include urmatoarele activitati: 1. Unitatea de productie - i. Activitati ale Controlorului Financiar: management financiar, managementul riscului financiar, stabilirea politicilor si cerintelor de management financiar, monitorizarea organizatiei, control financiar intern, planificare financiara, evidenta contabila, raportare financiara"*.

Prin Nota explicativa dată de administratorul societății s-a precizat că serviciile au constat în *"intalniri periodice, discutii telefonice, corespondenta pe mail si raportari furnizate de S.C .X.S.R.L. in functie de solicitarile primite"*, întâlnirile periodice fiind sumarizate in minute referitoare la indicatori financiari, tendinte viitoare, strategie de afaceri.

Organele de inspectie fiscala au constatat că in contracte nu sunt cuantificate prestatiile ce urmeaza a fi efectuate, nu sunt prevazute date certe referitoare la termenele de executie, precum si modalitatea de sanctiune in cazul nerespectarii clauzelor contractuale, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de ambele parti, elementele care ar fi necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate, prezentarea serviciilor fiind facuta la modul general, obiectul contractelor fiind unul

formal, iar pe facturile emise nu sunt inscrise elemente care sa individualizeze serviciul prestat. Astfel, societatea nu a prezentat documente intocmite de prestator pentru serviciile prestate si confirmate de beneficiarul serviciului, din nota explicativa rezultând că societatea transmite raportari la solicitarile primite de la .X. .X., respectiv .X. din CEHIA si nu invers, serviciile constând în centralizarea si prelucrarea datelor si informatiilor companiilor apartinând grupului .X. .X. situate in regiunea Europa de Est, aceasta neefectuând servicii in favoarea S.C. .X.S.R.L. Aceste aspecte corelate cu faptul ca serviciile prestate de firma .X. .X., respectiv .X. din CEHIA include activitati ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est rezulta ca in realitate aceste servicii reprezintă servicii de administrare si conducere din interiorul grupului .

Ca urmare, s-a constatat că societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei din care în sumă de .X. lei pentru anul 2008 si în sumă de .X. lei pentru anul 2009 aferenta serviciilor de consultanta prestate de .X. .X. .X., respectiv .X. din CEHIA, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.133 alin.(2) lit.g), art.150 alin.(1) lit.b) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestație, societatea susține că serviciile prestate de .X. .X., respectiv .X. sunt servicii necesare desfășurării activității în România, în sensul că pentru desfășurarea activității societatea are nevoie de expertiză adițională în domeniile specificate și este dispusă să plătească pentru aceste servicii, având în vedere că la nivelul grupului .X. .X. s-a decis crearea în România a unui centru de excelență în producerea de broaște și sisteme de închidere pentru mărcile .X. Security, Yale, Multi T Lock, prin transferuri de unități de producție din cadrul grupului (Finlanda, Italia, Germania, Slovacia) în Romania.

Prin serviciile prestate de .X. .X., respectiv .X., contestatoarea beneficiază de expertiză suplimentară cu privire la eficientizarea proceselor de management, de raportare contabilă internațională, a canalelor de distribuție și cu privire la decizii de logistică, la organizarea eficientă a datelor sau cu privire la optimizarea financiară și a producției, personalul furnizorilor fiind specializat să ofere astfel de servicii de consultanță și pune la dispoziția furnizorilor raportări și informații actualizate care sunt utilizate de către consultanți în analizele efectuate de aceștia, precum și faptul că există întâlniri periodice, convorbiri telefonice și schimburi de email-uri care se concretizează în eficientizarea activității din România. De asemenea, arată că deține toate documentele justificative prevăzute de legislația fiscală din România cu privire la serviciile de consultanță și management, respectiv contracte semnate și ștampilate, facturi în original,

rapoarte de activitate agreeate de ambele părți care detaliază activitățile și serviciile efectiv prestate, pe care le anexează la contestație.

În drept, conform prevederilor art.133 alin.2 lit.g) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

[...]

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

[...]

5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;”.

Conform art.150 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, :

“(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art.153 alin. (4) sau (5);”

Potrivit prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art.156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g).”

Potrivit prevederilor legale de mai sus locul prestării serviciilor de consultanță de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, este acolo unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul.

Persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile de consultanță prestate de o persoană care nu este stabilită în România va evidenția în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care este obligată la plata taxei.

Față de cele precizate mai sus rezultă că, în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de consultanță în management stabilite prin cele două contracte societatea a prezentat la dosarul cauzei situații privind analiza rezultatului din exploatare pe anii 2005-2009 prin care este stabilit rezultatul brut al cifrei de afaceri nete, cuantumul vânzărilor către părțile afiliate și profitul realizat în sumă fixă și în procente, cheltuielile activității de bază, cheltuielile activităților auxiliare și cheltuielile indirecte de producție.

De reținut este că aceste situații de analiză financiară nu prezintă antet, nu sunt semnate sau ștampilate și deci nu reiese cine le-a întocmit.

De asemenea, la dosarul contestației sunt prezentate, în limba engleză, anexe la o parte din facturile emise lunar de .X. .X. din Cehia pe perioada 2007 – 2008, precum și anexele la o parte din facturile emise pe anul 2009 de .X. .X. CZECH & SLOVACIA Sro. Din aceste documente rezultă că au fost facturate aceleași servicii, respectiv îmbunătățirea strategiei de marketing, probleme legale, consultanță pe probleme legale în ce privește facturile neplătite, discutarea unor probleme privind impunerea în vederea evitării riscurilor fiscale, reducerea costurilor de mentenanță pentru utilajele folosite în procesul de producție, etc., din care, unele se regăsesc în toate perioadele facturate, respectiv îmbunătățirea strategiei de marketing, etc., iar altele numai în anumite perioade facturate.

De asemenea, în aceste anexe sunt înscrise numărul de ore, tariful pe oră și valoarea facturii, iar în anumite perioade au fost emise câte două facturi, respectiv pe perioada iunie - noiembrie 2012. În ce privește numărul de ore facturat, în anexele la facturile emise de .X. .X. CZECH & SLOVACIA Sro, la rubrica "*Description*" este înscris "*MRM*" – număr de ore și valoare, precum și "*Financial Controller*" - număr de ore și valoare, iar în anexele la facturile .X. .X. CEHIA, fiind emise câte două facturi pe lună, o parte din acestea au aceleași mențiuni la rubrica "*Description*", iar o parte din acestea la "*Description*" este înscris "*CFO*" – număr de ore și valoare, precum și "*Financial Controller*" - număr

de ore și valoare, fără a se prezenta documente din care să rezulte concret în ce constau aceste servicii.

Față de cele analizate mai sus reiese că documentele prezentate se referă la facturile .X. .X. din Cehia, respectiv .X. .X. CZECH & SLOVACIA Sro în condițiile în care prin contestație societatea aduce argumente referitoare la .X. .X., respectiv .X. din CEHIA.

Chiar și în situația în care aceste documente se referă la facturile emise de .X. .X. .X., respectiv .X. din Cehia organul de soluționare a contestației reține că acestea nu sunt de natură să justifice că aceste servicii au fost prestate în scopul desfășurării activității SC .X. .X. ROMÂNIA SRL.

În acest sens precizăm că din anexele la facturile emise de prestator/prestatori reiese doar enumerarea serviciilor prestate nefiind prezentate alte documente, în speță rapoarte de activitate lunară și/sau alte documente, din care să rezulte concret în ce au constat aceste servicii, modul în care a avut loc prestarea serviciilor (prin telefon, email, deplasarea în România a personalului străin, etc.), dacă în urma acestora a avut loc o îmbunătățirea a activității desfășurate și/sau a rezultatelor obținute.

Ca urmare, documentele anexate la contestație nu sunt de natură să justifice că serviciile stabilite prin Contractul de management FN/01.07.2007 și Contractul de management FN/01.04.2009 care prevăd: "*furnizorul este dispus sa presteze pentru beneficiar servicii de consultantă in management, in timp ce beneficiarul doreste sa se foloseasca de aceste servicii; **prin prezentul contract se doreste confirmarea si documentarea serviciilor de consultanta oferite de furnizor, cu suportarea costurilor de catre beneficiar***", precum și că acestea au fost prestate în scopul desfășurării activității contestatoarei, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, prin Anexa nr.1 la Contractul de management FN/01.04.2009, cu intrare in vigoare din data de 01.04.2009, se prevede ca "**serviciile prestate de furnizor includ activitati ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est. Sediul central al Regiunii Europa de Est include urmatoarele activitati: 1. Unitatea de productie - i. Activitati ale Controlorului Financiar: management financiar, managementul riscului financiar, stabilirea politicilor si cerintelor de management financiar, monitorizarea organizatiei, control financiar intern, planificare financiara, evidenta contabila, raportare financiara**", iar prin Nota explicativa dată de administratorul societății s-a precizat că serviciile au constat in "*intalniri periodice, discutii telefonice, corespondenta pe mail si raportari furnizate de S.C .X.S.R.L. in functie de solicitarile primite*", întâlnirile periodice fiind sumarizate in minute referitoare la indicatori financiari, tendinte viitoare, strategii de afaceri, **minute care nu au fost anexate la dosarul cauzei.**

Potrivit celor prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate de firma .X. .X., respectiv .X. din CEHIA reprezintă de fapt servicii de administrare și conducere din interiorul grupului, nefiind prezentate documente care să justifice că aceste servicii au fost prestate în scopul desfășurării activității societății, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

neacordându-se dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Față de cele de mai sus se reține că deși prin raportul de inspecție fiscală, la pag.28, organele de inspecție fiscală au constatat că *“Pentru aceste operațiuni, în conformitate cu art.150 alin.(1) lit.b) din actele normative invocate, SC .X. .X. România SRL a fost obligată la plata taxei (taxare inversă)”* la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plata nu au avut în vedere acest aspect respectiv că societatea a înscris în decontul de TVA taxa pe valoarea aferentă serviciilor atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

Din acest motiv, în baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au emis decizia de impunere contestată, să analizeze și aspectele precizate în prezenta decizie în funcție de prevederile legale incidente referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

C. IMPOZIT PE PROFIT

Referitor la suma de X lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;

- .X. lei –accesorii aferente impozitului pe profit

stabilite prin Decizia de impunere nr..X./12.10.2011, precum și referitor la Dispoziția de măsuri prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X.. lei

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare stabilite ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare și asupra diminuării pierderii fiscale pe anul 2009 cu veniturile în sumă de X lei în condițiile în care, la stabilirea prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate societatea nu a inclus toate cheltuielile efectuate, iar la contestație nu a prezentat argumente bazate pe calcule și documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată : 2005 - 2009.

În fapt, tranzacțiile desfășurate de societate în perioada supusa inspecției fiscale cu persoane nerezidente care aparțin Grupului .X. .X. reprezintă tranzacții între persoane afiliate.

Firma .X. .X. FINLANDA are calitatea de asociat persoană juridică și detine o cota de participare de 100% la capitalul social al S.C. .X.S.R.L.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a utilizat **metoda marjei nete** ca fiind cea mai potrivită pentru evaluarea conformității cu principiul valorii de piață a remunerației obținute de S.C. .X.S.R.L. din vânzarea sistemelor de închidere în beneficiul persoanelor juridice nerezidente afiliate, indicatorul de eficiență economică utilizat în studiul de comparabilitate pentru producția sistemelor de închidere de către S.C. .X.S.R.L. fiind **Rata rentabilității costurilor operationale**, considerat cel mai reprezentativ indicator în cazul activității de producție.

Din verificarea dosarelor prețurilor de transfer prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că la calculul marjei nete societatea a considerat că veniturilor/cifrei de afaceri realizate din vânzările către persoanele afiliate le corespunde strict costurile cu materiale directe (salarii și contribuții sociale, munca indirectă, costuri variabile indirecte) plus marja de profit de 25%,

dar nu în totalitate, nefiind repartizate și celelalte cheltuieli constând în amortizări, costuri resurse interne, costuri de administrare, costuri externe etc..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea prețului de transfer, astfel:

S-au identificat 18 companii independente cu un profil functional si de risc similar cu cel al S.C. .X.S.R.L. pentru a testa daca veniturile realizate de S.C. .X.S.R.L. din vanzarea produselor finite către societăți din cadrul grupului respecta principiul valorii de piata. Sursa de date pentru cautare a fost baza de date AMADEUS, o baza de date comerciala, internationala, utilizand versiunea 1934 a acestei bazei, din noiembrie 2010.

Rata rentabilitatii aplicata la costurile operationale ale S.C. .X.S.R.L. a fost comparata cu intervalele identificate pentru companiile comparabile pentru fiecare an in parte cat si cu media ponderata a acestor intervale.

Marja aplicata la costurile operationale, stabilita anual de S.C. .X.S.R.L. in ceea ce privește vânzarea sistemelor de inchidere rezultata din dosarul preturilor de transfer intocmit de societate pentru perioada 2005 – 2009, a fost:

- pentru anul 2005 - 12,7 %, situandu-se astfel **peste quartila superioara** a intervalului de comparare identificat intre 3,2% si 6,8%.
- pentru anul 2006 -10,7%, situandu-se astfel **peste quartila superioara** a intervalului de comparare identificat intre 3,5% si 9,9%.
- anul 2007 - 2,0%, situându-se astfel **sub quartila inferioara** a intervalului de comparare identificat, intre 2,4% si 6,8%.
- pentru anul 2008 -11,7%, situându-se astfel **peste quartila superioara** a intervalului de comparare identificat intre 1,8% si 7,0%.
- pentru anul 2009 -4,4%, situându-se astfel **peste quartila superioara** a intervalului de comparare identificat intre 1,0% si 4,2%.

Urmare analizei efectuate de organele de inspectie fiscala si a verificarii informatiilor prezentate in dosarul preturilor de transfer, precum si din rezultatele economico – financiare anuale din perioada supusa verificarii s-a constatat:

Din dosarul prezentat, la cap. "Informatii despre S.C. .X.S.R.L. - Descrierea metodelor de calcul a preturilor de transfer" a rezultat ca **societatea descrie calculul pretului de transfer determinat** astfel: costuri de materiale direct + (salarii + contributi sociale - munca indirecta + costuri variabile indirecte) + marja de profit 25%.

S-a constatat astfel ca din calculul efectuat de societate a rezultat o marja neta (NCP - indicator de verificare a pretului de transfer in piata), care trebuia calculata in mod similar ca și pentru societatile independente, pentru a exista aceiasi termeni de comparabilitate.

Societatea verificata a considerat ca veniturilor/cifrei de afaceri realizată din vanzarile catre grupul .X. .X. le corespund strict costurile precizate, dar nu in totalitate, intrucat aceasta nu a repartizat proportional si

celelalte cheltuieli reprezentand amortizari, costuri resurse interne (o parte din cheltuielile cu salariile sau alte cheltuieli indirecte) costuri de administrare, costuri externe etc.

Astfel, dosarul preturilor de transfer prezentat nu contine documente din care sa rezulte motivul pentru care acele costuri nu constituie elemente care trebuie incluse in calculul indicatorului profit net. Aceasta nu a facut decat sa mentioneze ca sunt aferente activitatii non-grup sau ca sunt cheltuieli carora nu li se poate asocia niciun element de profit, fara a prezenta documente justificative si fara a preciza in clar motivele pentru care acestea au fost considerate astfel.

Societatea trebuia sa determine o suma totala a costurilor pe care sa le includa in baza de calcul a ratei rentabilitatii si pentru a se putea raporta la indicatorii preluati din raportarile companiilor comparabile.

Datorita faptului ca S.C. .X.S.R.L. detine functia de productie (in baza comenzilor primite din partea grupului .X. .X.), dar nu si cea de desfacere – care cade in sarcina distribuitorului intra-grup, asigurarea fortei de munca este implicit dictata de capacitatea de productie adecvata la cerintele de productie.

Din analiza indicatorului profit/pierdere anual si comparând cu profitul operational pe care l-a prezentat societatea in dosarul preturilor de transfer, corelate cu balantele de verificare cu sume totale anuale a rezultat că **aceasta a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli suplimentare pe care societatea le-a considerat ca nefiind aferente activitatii de exploatare.**

Ca urmare, intrucat **in baza de calcul a ratei rentabilitatii prezentata in dosarul preturilor de transfer nu au fost incluse toate cheltuielile de exploatare si raportate proportional la vanzarile catre persoanele afiliate, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea ratei rentabilitatii costurilor, majorând baza de calcul cu aceste sume.**

Astfel, rentabilitatea activitatii de productie si desfacere de sisteme de inchidere in beneficiul persoanelor afiliate ale S.C. .X.S.R.L. in perioada 2006 - 2009 stabilita in functie de suma totala a costurilor (costul bunurilor vandute, cheltuieli generale si de administrare, amortizari si provizioane) nu a fost cuprinsa in intervalul de comparare.

Ca urmare, **s-a procedat la ajustarea rezultatelor pe care S.C. .X.S.R.L. le-ar fi inregistrat intr-o tranzactie cu entitate independenta avand in vedere costurile totale inregistrate in tranzactiile desfasurate cu persoanele afiliate** si indicatorul de eficienta economica utilizat in studiul de comparabilitate - rata rentabilitatii costurilor totale – la valoarea medianei calculata in dosarul preturilor de transfer, plecand de la formula de calcul utilizata in studiul de comparabilitate, respectiv:

$NCP = OM / 1 - OM$

$NCP = E / 1 - CA - E$

in care:

OM = marja operationala

E = EBIT; CA = cifra de afaceri

In baza acesteia a fost stabilita formula de calcul a profitului ajustat a fi obtinut cu respectarea principiului valorii de piata, respectiv:

Profit din exploatare = rata rentabilitatii costurilor totale x total cheltuieli din exploatare.

Situatia calculului ajustarii profitului rezultat din activitatea de productie si desfacere de sisteme de inchidere in beneficiul persoanelor afiliate efectuate in perioada 2006 - 2009 a fost efectuata in baza balantelor de verificare prezentate de societate.

Prin ajustarea profitului pe care S.C. .X.S.R.L. l-ar fi inregistrat intr-o tranzactie cu o entitate independenta avand in vedere costurile inregistrate in tranzactiile desfasurate cu persoane afiliate, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri suplimentare anuale, astfel:

pentru anul 2006 - .X. lei;

pentru anul 2007 - .X. lei;

pentru anul 2008 - .X. lei;

pentru anul 2009 - .X. lei.

Ca urmare, s-au stabilit venituri suplimentare pe perioada 2006 – 2009 și pe cale de consecință a fost calculat impozit pe profit suplimentar pe perioada 2006 – 2008, iar pe anul 2009 pierderea fiscala cumulata inregistrata de societate a fost diminuată corespunzator cu suma de .X. lei ca urmare a majorarii veniturilor din exploatare.

Prin contestație, societatea invocă prevederile pct.2.7 și pct.2.9 și 3.4 din Liniile directoare OCDE referitoare la aplicarea metodei marjei nete atunci când indicatorul de profit se bazează pe costuri, dar numai pe costurile care sunt direct sau indirect atribuibile tranzacției controlate, precum și faptul că există costuri cărora nu li se poate asocia niciun element de profit și care ar trebui determinate prin judecarea faptului dacă o entitate independentă, în circumstanțe comparabile, ar fi de acord să nu câștige nicio marjă de profit.

De asemenea, contestatarea arată că la determinarea ratei rentabilității costurilor operaționale nu a avut în vedere costurile excepționale care au influențat rezultatele societății, precum și acele costuri care nu fac parte din costul produselor vândute către entități afiliate și cărora nu li se poate asocia niciun element de profit, respectiv alte cheltuieli, cheltuieli cu impozite și taxe, cheltuieli conform CCM, cheltuieli desfacere și transport, cu provizioanele, financiare, cheltuieli de restructurare și cheltuieli cu investiții și proiecte noi, și detaliază fiecare cost menționat.

În ceea ce privește pierderea operațională contestatoarea arată că se datorează producției pentru livrările interne, societatea fiind obligată să-și ajusteze

prețurile pe piața internă care sunt în scădere datorită concurenței produselor de pe piața asiatică în timp ce costurile interne rămân constante sau chiar înregistrează o creștere (cheltuieli de transport, utilități și logistică, etc.), precum și faptul că, în perioada 2005 – 2009, societatea a traversat o perioadă de reorganizare și restructurare a activității, iar în anul 2009 grupul a luat decizia consolidării producției de broaște și produse speciale în România, astfel că, au fost transferate materii prime, materiale și echipamente de producție din Slovacia. Costurile acestui proiect au influențat semnificativ rezultatele societății.

Ca urmare, societatea invocă prevederi suplimentare în ceea ce privește modalitatea de aplicarea a marjei nete de la cap.A.6 pct.3.47 și cap.B.3 pct.2.68 , 2.75 și 2.77 din Liniile directoare OCDE care precizează că indicatorii profitului net utilizați trebuie să fie mășurați între întreprinderi asociate și întreprinderi independente și ar putea exista diferențe între societăți în ceea ce privește tratamentul cheltuielilor de exploatare și al cheltuielilor non-operaționale, diferențe ce ar trebui luate în considerare pentru a asigura un grad de comparabilitate de încredere.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct.1. 2, 3, 8, 11, 12, 15, care începând cu anul 2007 au devenit 22, 23, 24, 29 și 31,32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

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

2. 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.

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

[...]

8. Metoda marjei nete

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

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

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

[...]

11. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între 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.

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

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

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

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

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

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

f) *condițiile speciale de concurență.*

[...]

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

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

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

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

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

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

“1. Preturile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru 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

intre companii afiliate ce operau in aceeasi jurisdictie fiscala. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdictii fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdictie presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdictie. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdictie 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, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite noțiunile:

Costuri directe - Costuri ocazionate in mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, desi strans legate de procesul de productie, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unitati de reparatii care asigura service pentru echipamentele utilizate la productia de produse diferite).

Metoda marjei tranzactionale nete - O metoda de profit tranzactional ce examineaza marja profitului net fata de o baza corespunzatoare (ex. costuri, vanzari, active) realizata de contribuabil din tranzactii controlate (sau tranzactii care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Principiul lungimii de brat - Standardul international asupra caruia tarile membre OCDE au cazut de acord a fi utilizat pentru a se determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat in Articolul 9 al Conventiei Fiscale Model a OECD dupa cum urmeaza: in cazul in care “*conditiile create sau impuse intre companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta*”.

Plecând de la prevederile Liniilor Directoare OCDE, contestatoarea invocă în susținere pct.1.1 potrivit căruia: “*Urmand principiile din Capitolul I, 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. Atunci cand este posibil sa se gaseasca tranzactii comparabile necontrolate, Metoda CUP este cel mai direct si mai sigur mod de aplicare a principiului lungimii de brat. In consecinta, in astfel de cazuri Metoda CUP este preferabila fata de toate celelalte metode “ sustinând că elementele de costuri care nu țin de exploatare cum sunt cheltuieli și venituri din dobânzi, cheltuieli cu impozitul pe profit, cheltuieli cu alte impozite și taxe, precum și elementele excepționale ar trebui excluse din determinarea indicatorului de profit net.

Totodată, contestatoarea invocă prevederile pct.2.9 din Liniile Directoare OCDE care prevăd că : *“Atunci cand se analizeaza daca tranzactiile controlate si cele necontrolate sunt comparabile, trebuie avut in vedere efectul asupra pretului a unor functii economice mai ample, si nu numai comparabilitatea produsului (factori relevanti in stabilirea comparabilitatii, in Capitolul I). Cand exista diferente intre tranzactiile controlate si cele necontrolate sau intre companiile ce intreprind aceste tranzactii, poate fi dificil sa se stabileasca ajustari destul de precise pentru a elimina efectul asupra pretului. Dificultatile ce apar in incercarea de a efectua ajustari destul de precise nu ar trebui, in mod normal, sa excluda posibila aplicare a metodei CUP. Considerentele de ordin practic dicteaza o abordare mai flexibila care sa permita folosirea Metodei CUP si completarea sa, daca este necesar, cu alte metode, care ar trebui toate evaluate in functie de acuratetea lor relativa. Ar trebui facute toate eforturile pentru a ajusta datele astfel incat ele sa fie utilizate corespunzator intr-o metoda CUP. Ca si pentru orice alta metoda, siguranta relativa a Metodei CUP este influentata de gradul de precizie cu care pot fi facute ajustarile pentru a se realiza comparabilitatea” și arată că trebuie incluse în calculul indicatorului numai acele costuri care sunt direct sau indirect atribuibile tranzacției controlate astfel că, este nevoie de o segmentare a costurilor contribuabilului pentru a exclude din indicator acele costuri care se referă la alte activități sau tranzacții care afectează semnificativ comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate.*

De asemenea, contestatoarea arată că există situații în care anumite costuri ar putea fi considerate ca fiind costuri cărora nu li se poate asocia niciun element de profit și care ar trebui determinate prin judecarea faptului că o entitate independentă în circumstanțe comparabile ar fi de acord să nu câștige nicio marjă de profit pentru costurile pe care le înregistrează.

Totodată, potrivit prevederilor OMFP nr.3055/2010 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene contestatoarea arată

că utilizează costul standard, iar pentru vânzările în cadrul grupului la cost standard se adăugă o marjă suplimentară de 25%.

Ca urmare a celor precizate contestatoarea **susține că se impun ajustări cu privire la costurile excepționale**, cum sunt cheltuieli cu echipamente de protecție, costuri medicale cu angajații, cu salarii compensatorii ca urmare a restructurării, cheltuielile cu proiectele noi (materii prime și materiale pentru testarea de produse noi, amortizarea imobilizărilor investiții noi, cheltuieli mutare producție etc.) **precum și costurile cărora nu li se poate asocia niciun element de profit**, cum sunt: donații, cheltuieli cu activele cedate sau casate, amenzi, alte cheltuieli de exploatare, cheltuieli cu impozite și taxe, cheltuieli de desfacere și transport care se referă numai la livrările interne, pentru livrările intra-grup condiția de livrare fiind ex-works, cheltuieli cu diferențele nefavorabile de curs valutar, cheltuieli cu provizioanele care sunt constituite numai pentru clienți incerti din România.

Față de argumentele contestatoarei organul de soluționare a contestației reține că aceasta contestă modul de calcul al indicatorului rata rentabilității efectuat de organele de inspecție fiscală, mai precis susține că nu trebuiau luate în calculul acestui indicator toate cheltuielile. Astfel, se referă la cheltuielile excepționale și la cheltuielile cărora nu li se poate asocia niciun element de profit considerând că acestea nu trebuiau incluse în calculul indicatorului rata rentabilității costurilor totale utilizat la ajustarea prețurilor de transfer.

Referitor la acest aspect se reține că, potrivit prevederilor legale fiscale, în situația în care prețul de piață practicat în tranzacțiile dintre persoanele afiliate nu este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, respectiv la tranzacții dintre persoane independente, organele de inspecție sunt îndreptățite să procedeze la ajustarea acestora, respectiv la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate.

Astfel, pentru cazul în speță, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a luat în calculul indicatorului prezentat în dosarele prețurilor de transfer toate costurile, aspect recunoscut și de societatea prin punctul de vedere comunicat organelor de inspecție fiscală la data de 05.10.2011, respectiv *”Luând în considerare prevederile OCDE menționate mai sus, atunci când am determinat care costuri trebuie incluse în calculul indicatorului de profitabilitate, am exclus unele costuri înregistrate de .X. .X. ROMÂNIA, costuri pe care le-am considerat excepționale”*.

De asemenea, se reține că la dosarul cauzei sunt prezentate situații anuale cu veniturile stabilite pe grup și non-grup, precum și cu cheltuielile pe centre cost, respectiv cheltuieli destinate exclusiv numai tranzacțiilor în cadrul grupului, cheltuieli destinate exclusiv numai tranzacțiilor efectuate cu persoane independente (non-grup), cheltuieli destinate atât tranzacțiilor în cadrul grupului, cât și

tranzacțiilor efectuate cu persoane independente (grup - non-grup), precum și cheltuieli considerate de societate că nu li se poate asocia niciun element de profit.

Ca urmare, se reține că în ceea ce privește cheltuielile destinate atât tranzacțiilor în cadrul grupului cât și tranzacțiilor efectuate cu persoane independente (grup - non-grup) societatea nu a justificat modalitatea în care au fost repartizate pe astfel de destinații, motivul pentru care nu se putea stabili cuantumul cheltuielilor destinate atât tranzacțiilor în cadrul grupului și nici motivul pentru care acestea nu au fost avute în vedere la calculul indicatorului utilizat în stabilirea prețului de piață prin metoda marjei nete.

Astfel, referitor la cheltuielile destinate atât tranzacțiilor în cadrul grupului cât și tranzacțiilor efectuate cu persoane independente (grup - non-grup) și referitor la cheltuieli considerate de societate că nu li se poate asocia niciun element de profit societatea prezintă argumente de natură teoretică, prevalându-se de prevederile din Linii Directoare ale OCDE, respectiv pct.1.2 potrivit căruia există cazuri în care comparabilele selectate pentru stabilirea rezultatului arm's length trebuie ajustate și pct.3.4 care prevede *"In nici o eventualitate nu se vor utiliza metodele de profit tranzactional in asa fel incat sa aiba ca rezultat supra-impozitarea companiilor in general pentru ca realizeaza profituri mai mici decat media, sau sub-impozitarea acelor companii ce realizeaza profituri mai mari decat media. In conformitate cu principiul lungimii de brat, nu exista nici o justificare pentru impunerea de impozite suplimentare unor companii care au mai puțin succes decat media, atunci cand lipsa succesului poate fi atribuita unor factori comerciali"*, susținând că pentru a fi comparabil înseamnă că pot fi efectuate ajustări precise.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea contestă în totalitate ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală fără, însă, să prezinte argumente bazate pe calcule și documente care să combată situația de fapt constatată sau din care să rezulte raționamentul pentru care unele costuri nu au fost incluse în calculul indicatorului profit net .

Reținem aceasta cu atât mai mult cu cât în dosarul prețurilor de transfer la capitolul *"Informații despre .X. .X. ROMÂNIA – Deacrierea metodei de calcul a prețurilor de transfer"* se precizează:

"În conformitate cu politica de preț intra-grup, prețul de transfer se calculează astfel:

| | |
|---|--------------|
| <i>Costuri de material direct</i> | <i>100%;</i> |
| <i>Salarii+contribuții sociale –munca directă</i> | <i>100%;</i> |
| <i>Costuri variabile indirecte</i> | <i>100%;</i> |
| <i>Costuri fixe de producție</i> | <i>0%;</i> |
| <i>Costuri de vânzare și administrative</i> | <i>0%;</i> |
| <i>Marja de profit</i> | <i>25%".</i> |

De asemenea, referitor la argumentul societății conform căruia la determinarea costurilor care trebuie incluse în indicator trebuie efectuată revizuirea atentă a circumstanțelor fiecărui caz în parte, în sensul că de multe ori numai costurile care au o natură de exploatare ar trebui incluse în calculul indicatorului nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că acestea se referă la :

“ 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”

societatea neprecizând care ar fi circumstanțele cazului acesteia neavute în vedere de organele de inspecție fiscală la recalcularea prețului de piață în cazul tranzacțiilor intra-grup.

Potrivit celor precizate în prezenta decizie, având în vedere că argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură să conducă la o altă situație de fapt decât cea constatată și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare stabilite ca urmare a recalculării prețului de transfer practicat în tranzacțiile dintre persoanele afiliate din cadrul grupului .X. .X., pe perioada 2006 – 2008 și se va menține Dispoziția nr..X./05.03.2012 privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei, pe anul 2009, ca urmare a majorării veniturilor din exploatare.**

2. Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanță în management, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu aceste servicii în condițiile în care nu se face dovada cu documente că au fost prestate pentru societatea afiliată din România, reprezentând în fapt costuri de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare prestate în baza relației de afiliere care sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar, avându-se în vedere că nu ar fi dedus astfel de cheltuieli dacă ar fi fost persoană independentă.

Perioada verificată : 2008 - 2009.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea serviciilor de consultanță în management constând în consultanță și asistența tehnică, gazduire pagini Web, servicii marketing, reparații la produsele finite, cursuri organizate în cadrul grupului .X., franciza etc. prestate de persoane juridice străine.

Societatea a prezentat Contractul de management FN/01.07.2007 și Contractul de management FN/01.04.2009 încheiate cu .X. .X. .X., respectiv .X. din CEHIA, pe durată nelimitată, ce au ca obiect *"furnizorul este dispus să presteze pentru beneficiar servicii de consultanță în management, în timp ce beneficiarul dorește să se folosească de aceste servicii; prin prezentul contract se dorește confirmarea și documentarea serviciilor de consultanță oferite de furnizor, cu suportarea costurilor de către beneficiar"*;

Obligațiile furnizorului prevăzute în contracte constau în: *"Beneficiarul îi cere furnizorului să presteze aceste servicii în mod continuu, fără alte cereri specifice"*, iar serviciile sunt servicii consultanță și activități suport pentru aprovizionare și vânzări, servicii clienți, logistică și distribuție, control, publicitate și marketing, finanțe și contabilitate, flux de producție, planificarea operațiunilor și managementul materialelor, procesarea datelor și organizare, managementul personalului, activități fiscale și taxe, activități de ordin legal.

În ceea ce privește plata serviciilor prin contracte se prevede că *"furnizorul îi va factura beneficiarului o sumă egală cu cheltuielile necesare pentru serviciile prestate, la care se adaugă 5%, pentru a se asigura că este un preț de piață corect, conform politicii prețurilor de transfer"*.

Prin Anexa nr.1 la Contractul de management FN/01.04.2009, cu intrare în vigoare din data de 01.04.2009, se prevede că *"serviciile prestate de furnizor includ activități ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est. Sediul central al Regiunii Europa de Est include următoarele activități: 1. Unitatea de producție - i. Activități ale Controlorului Financiar: management financiar,*

managementul riscului financiar, stabilirea politicilor si cerintelor de management financiar, monitorizarea organizatiei, control financiar intern, planificare financiara, evidenta contabila, raportare financiara".

Prin Nota explicativa din data de 25.08.2011 dată de administratorul societății organelor de insectie fiscală s-a precizat că serviciile au constat in *"intalniri periodice, discutii telefonice, corespondenta pe mail si raportari furnizate de S.C .X.S.R.L. in functie de solicitarile primite"*, întâlnirile periodice fiind sumarizate in minute referitoare la indicatori financiari, tendinte viitoare, strategii de afaceri.

Organele de inspectie fiscala au constatat că in contracte nu sunt cuantificate prestatiile ce urmeaza a fi efectuate, nu sunt prevazute date certe referitoare la termenele de executie, precum si modalitatea de sanctiune in cazul nerespectarii clauzelor contractuale, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de ambele parti, elementele care ar fi necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate, prezentarea serviciilor fiind efectuată la modul general, obiectul contractelor fiind unul formal, iar pe facturile emise nu sunt inscrise elemente care sa individualizeze serviciul prestat. Astfel, societatea nu a prezentat documente intocmite de prestator pentru serviciile prestate si confirmate de beneficiarul serviciului, din nota explicativa rezultând că societatea transmite raportari la solicitarile primite de la .X. .X., respectiv .X. din CEHIA si nu invers, serviciile constând în centralizarea si prelucrarea datelor si informatiilor companiilor apartinând grupului .X. .X. situate in regiunea Europa de Est, aceasta neefectuând servicii in favoarea S.C. .X.S.R.L.. Din aceste aspecte, corelate cu faptul ca serviciile prestate de firma .X. .X., respectiv .X. din CEHIA include activitati ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est, rezulta ca in realitate aceste servicii reprezintă servicii de administrare si conducere din interiorul grupului .

Ca urmare, s-a constatat că suma de .X. lei pe anul 2008 și suma de .X. lei pe anul 2009 reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, și pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestație, societatea susține că organele de inspectie fiscală trebuie să reconsidere tratamentul fiscal al cheltuielilor cu consultanța în management, avându-se în vedere și motivele prezentate la capitolul TVA, în sensul că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

În drept, potrivit art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

La art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(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.”

Potrivit prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

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

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

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

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

Astfel, din Contractele de management FN/01.07.2007 și FN/01.04.2009 încheiate cu .X. .X. .X., respectiv .X. din CEHIA, pe durată nelimitată, sunt prevăzute servicii de consultantă in management constând în servicii de consultantă si activitati suport pentru aprovizionare si vanzari, servicii clienti, logistica si distributie, control, publicitate si marketing, finante si contabilitate, flux de productie, planificarea operatiunilor si managementul materialelor, procesarea datelor si organizare, managementul personalului, activitati fiscale si taxe, activitati de ordin legal, plata urmând a se efectua pe bază de factură emisă de furnizorul de servicii la “ o suma egala cu cheltuielile necesare pentru serviciile prestate, la care se aduga 5%, pentru a se asigura ca este un pret de piata corect, conform politicii preturilor de transfer”.

Prin Anexa nr.1 la Contractul de management FN/01.04.2009, cu intrare in vigoare din data de 01.04.2009, se prevede ca "*serviciile prestate de furnizor includ activitati ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est. Sediul central al Regiunii Europa de Est include urmatoarele activitati: 1. Unitatea de productie - i. Activitati ale Controlorului Financiar: management financiar, managementul riscului financiar, stabilirea politicilor si cerintelor de management financiar, monitorizarea organizatiei, control financiar intern, planificare financiara, evidenta contabila, raportare financiara*".

Având în vedere precizările din Nota explicativa dată de administratorul societății, serviciile au constat in "*intalniri periodice, discutii telefonice, corespondenta pe mail si raportari furnizate de S.C .X.S.R.L. in functie de solicitarile primite*", întâlnirile periodice fiind sumarizate in minute referitoare la indicatori financiari, tendinte viitoare, strategie de afaceri.

Potrivit clauzelor contractuale contractelor s-a constatat că aceste servicii nu sunt cuantificate, nu au date certe referitoare la termenele de executie, nu se prevede modalitatea de sanctiune in cazul nerespectarii clauzelor contractuale, nu sunt prevăzute tarifele negociate si acceptate de ambele parti, respectiv elementele care ar fi necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate,

serviciile fiind prezentate la modul general, obiectul contractelor fiind unul formal, iar pe facturile emise nu sunt inscrise elemente care sa individualizeze serviciile prestate.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a prezentat documente întocmite de prestator pentru serviciile prestate și confirmate de beneficiarul serviciului, din nota explicativa rezultând că societatea transmite raportari la solicitarile primite de la .X. .X., respectiv .X. din CEHIA și nu invers, serviciile constând în fapt în centralizarea și prelucrarea datelor și informațiilor companiilor aparținând grupului .X. .X. situate în regiunea Europa de Est, aceasta neefectuând servicii în favoarea S.C. .X.S.R.L.. Din aceste aspecte, corelate cu faptul că serviciile prestate de firma .X. .X., respectiv .X. din CEHIA include activități ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est, a rezultat că în realitate aceste servicii reprezintă servicii de administrare și conducere din interiorul grupului.

Față de aceste constatări organul de soluționare a contestației reține că în speță, serviciile menționate în contracte reprezintă servicii de consultanță în management care, de obicei, nu sunt cuantificabile, constând în sfaturi, propuneri, discuții, recomandări, îndrumări, întâlniri punerea la dispoziție de către prestator a cunostințelor și experienței proprii, dar care pot conduce la obținerea de rezultate performante.

De reținut însă că aceste servicii trebuie justificate cu documente, în speță, rapoarte de activitate din care să rezulte natura acestora, precum și influențele pozitive în modul de organizare și conducere a societății afiliate din România.

Mai mult, în mod uzual pentru astfel de servicii se stabilește un tarif în sumă fixă sau în cotă procentuală din veniturile obținute, or în acest caz nu a fost stabilit niciun fel de quantum al acestor cheltuieli, precizându-se că plata acestora se va efectua la *“ o suma egala cu cheltuielile necesare pentru serviciile prestate, la care se aduga 5%, pentru a se asigura ca este un pret de piata corect, conform politicii prețurilor de transfer”*, fără a se prezenta o situație a *“cheltuielilor necesare pentru serviciile prestate”* care să justifice natura acestora și fără a se prezenta politica prețurilor de transfer adoptată în vedere comparării cheltuielilor efectuate cu prețul de transfer aplicat între persoanele afiliate.

Față de argumentul societății conform căruia deține documente care justifică aceste servicii se reține că situațiile de analiză financiară anexate la contestație nu prezintă antet, nu sunt semnate sau ștampilate de ambele părți și deci nu reiese cine le-a întocmit.

De asemenea, la dosarul contestației sunt prezentate, în limba engleză, anexe la o parte din facturile emise lunar de .X. .X. din Cehia pe perioada 2007 – 2008, precum și anexele la o parte din facturile emise pe anul 2009 de .X. .X.

CZECH & SLOVACIA Sro. Din aceste documente rezultă că au fost facturate aceleași servicii, respectiv îmbunătățirea strategiei de marketing, probleme legale, consultanță pe probleme legale în ce privește facturile neplătite, discutarea unor probleme privind impunerea în vederea evitării riscurilor fiscale, reducerea costurilor de mentenanță pentru utilajele folosite în procesul de producție, etc., din care, unele se regăsesc în toate perioadele facturate, respectiv îmbunătățirea strategiei de marketing, etc., iar altele numai în anumite perioade facturate.

De asemenea, în aceste anexe sunt înscrise numărul de ore, tariful pe oră și valoarea facturii, iar în anumite perioade au fost emise câte două facturi, respectiv pe perioada iunie - noiembrie 2012. În ce privește numărul de ore facturat, în anexele la facturile emise de .X. .X. CZECH & SLOVACIA Sro, la rubrica "*Description*" este înscris "*MRM*" – număr de ore și valoare, precum și "*Financial Controller*"- număr de ore și valoare, iar în anexele la facturile .X. .X. CEHIA, fiind emise câte două facturi pe lună, o parte din acestea au aceleași mențiuni la rubrica "*Description*", iar o parte din acestea la "*Description*" este înscris "*CFO*" – număr de ore și valoare, precum și "*Financial Controller*"- număr de ore și valoare, fără a se prezenta documente din care să rezulte concret în ce constau aceste servicii.

Față de cele prezentate mai sus rezultă că documentele prezentate se referă la facturile .X. .X. din Cehia, respectiv .X. .X. CZECH & SLOVACIA Sro în condițiile în care prin contestație societatea aduce argumente referitoare la .X. .X., respectiv .X. din CEHIA.

Chiar și în situația în care aceste documente se referă la facturile emise de .X. .X. .X., respectiv .X. din Cehia organul de soluționare a contestației reține că acestea nu sunt de natură să justifice serviciile de consultanță în management și dacă fost prestate în scopul desfășurării activității SC .X. .X. ROMÂNIA SRL.

În acest sens precizăm că, din anexele la facturile emise de prestator/prestatori **reiese doar enumerarea serviciilor prestate** nefiind prezentate alte documente, în speță rapoarte de activitate lunară și/sau alte documente, din care să rezulte concret în ce au constat aceste servicii, modul în care a avut loc prestarea serviciilor (prin telefon, email, deplasarea în România a personalului străin, etc.), dacă în urma acestora a avut loc o îmbunătățirea a activității desfășurate și/sau a rezultatelor obținute.

De asemenea, se reține că deși prin Nota explicativa dată de administratorul societății s-a precizat că serviciile au constat în "*intalniri periodice, discutii telefonice, corespondenta pe mail si raportari furnizate de S.C .X.S.R.L. in functie de solicitarile primite*", întâlnirile periodice fiind sumarizate în minute referitoare la indicatori financiari, tendințe viitoare, strategie de afaceri, aceste **minute nu au fost anexate la dosarul cauzei.**

Ca urmare, documentele anexate la contestație nu sunt de natură să justifice că serviciile stabilite prin Contractul de management FN/01.07.2007 și Contractul de management FN/01.04.2009 care prevăd: "*furnizorul este dispus sa presteze pentru beneficiar servicii de consultantă in management, in timp ce beneficiarul doreste sa se foloseasca de aceste servicii; **prin prezentul contract se doreste confirmarea si documentarea serviciilor de consultanta oferite de furnizor, cu suportarea costurilor de catre beneficiar***", precum și dacă au fost prestate în scopul desfășurării activității societății afiliate din România.

Având în vedere precizările din Anexa nr.1 la Contractul de management FN/01.04.2009, cu intrare in vigoare din data de 01.04.2009, conform cărora: "**serviciile prestate de furnizor includ activitati ale managerilor sediului central al Regiunii Europa de Est. Sediul central al Regiunii Europa de Est include urmatoarele activitati: 1. Unitatea de productie - i. Activitati ale Controlorului Financiar: management financiar, managementul riscului financiar, stabilirea politicilor si cerintelor de management financiar, monitorizarea organizatiei, control financiar intern, planificare financiara, evidenta contabila, raportare financiara**" precum și cele precizate în Nota explicativă din data de 25.08.2011 reiese că aceste servicii au constat în "*intalniri periodice, discutii telefonice, corespondenta pe mail si raportari furnizate de S.C .X.S.R.L. in functie de solicitarile primite*", respectiv celor rezultate din discuțiile purtate cu reprezentanții societății conform cărora activitatea pentru care a fost remunerată .X. .X., respectiv .X. din CEHIA a constat în centralizarea și prelucrarea datelor și informațiilor companiilor aparținând grupului .X. .X. situate în Regiunea Europa de Est, societatea nu face dovada cu documente că aceste servicii au fost prestate pentru persoana afiliată din România, natura acestora constând de fapt în **costuri de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare prestate în baza relației de afiliere care potrivit prevederilor legale, sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar.**

Potrivit prevederilor legale pentru astfel de servicii nu poate fi cerută o remunerație în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entitățile afiliate, neputând fi deduse astfel de costuri de către o filială numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli, la stabilirea profitului impozabil și inclusiv la stabilirea impozitului pe profit, astfel că în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: "*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în*

*parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. **Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor de consultanță în management în sumă de .X. lei, stabilit suplimentar pe anul 2008 și se va menține Dispoziția nr..X./05.03.2012 privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de consultanță în management, pe anul 2009.***

3. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit pe perioada 2005 – 2008, aferente constatărilor pentru care societatea nu prezintă argumente sau documente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste sume sunt datorate de SC .X. .X. ROMÂNIA SRL in conditiile in care, prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici o motivatie in sustinerea acestui capat de cerere.

In fapt, prin contestatia formulata SC .X. .X. ROMÂNIA SRL contesta intreaga suma stabilita prin *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./12.10.2011* emisă de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, in sa cheltuielilor cu diferența de impozit pe venitul persoanelor nerezidente, cheltuieli cu cedarea activelor, cheltuieli cu provizioanele și cheltuieli cu casări de materii prime, nu se aduc argumente prin contestație.

In drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiează aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

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

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează: „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.*”

Fata de cele invocate anterior se reține ca societatea, desi contesta *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./12.10.2011* emisă de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, nu aduce niciun fel de motivatii și argumente referitoare la cheltuielilor cu diferența de impozit pe venitul persoanelor nerezidente, cheltuieli cu cedarea activelor, cheltuieli cu provizioanele și cheltuieli cu casări de materii prime, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca : b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației

sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu diferența de impozit pe venitul persoanelor nerezidente, cheltuieli cu cedarea activelor, cheltuieli cu provizioanele și cheltuieli cu casări de materii prime, precum și accesoriile aferente.

Având în vedere că la cap.III lit.C pct.1 și pct.2 din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată, iar la cap.III lit.C pct.3 s-a respins contestația ca nemotivată se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei.

4. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste accesorii în condițiile în care prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca neîntemeiată și ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei , iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora.

Perioada verificată : 2005 - 2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei stabilit prin Decizia de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit contestat la cap.III. lit.C pct.1 și pct.2 din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată și la cap.III.lit.C pct.3 din prezenta decizie s-a respins contestația ca nemotivată.

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

"ART.119

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

ART.120

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

Potrivit prevederilor legale invocate, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în cuantum de .X. lei pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Se reține că, referitor la accesoriile calculate pentru impozitul pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată și ca nemotivată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul și întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, ca o consecință, contestația se va respinge ca neîntemeiată și ca nemotivată și pentru accesoriile aferente.

Ca urmare, se va respinge contestația **ca neîntemeiată și ca nemotivată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.**

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1), (3), (3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) și pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulata de SC .X.SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma de X lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;

- .X. lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,

precum și împotriva Dispoziției nr..X./05.03.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009, cu suma de .X. lei, dispusă la lit.C din dispoziție.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de SC .X.SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, ca neîntemeiată **pentru suma de .X. lei** reprezentând impozit venitul persoanelor nerezidente.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pentru aceeași perioadă și pentru aceleași debit și să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

X
DIRECTOR GENERAL