



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.317/22.12.2016

privind solutionarea contestatiei formulată de
.X. SRL înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP .X./13.09.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr.BNG-AIF-.X./05.05.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP .X./13.09.2016 asupra contestației formulată de .X. SRL cu domiciliul fiscal în .X., .X., județul .X., înregistrată la ORC sub nr..X./2008, CUI RO .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BN .X./20.07.2016 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./20.07.2016 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016.

.X. SRL contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BN .X./20.07.2016*, respectiv pentru suma **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal, respectiv la data de 27.07.2016, prin remitere directă, potrivit mențiunii olografe a reprezentantului societății pe adresa nr.BNG_AIF-.X./21.07.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de 26.08.2016, fiind înregistrată sub nr..X. potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. aplicată pe originalul contestației.

Totodată societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./20.07.2016 prin care s-a dispus măsura ca „societatea va înregistra în evidența contabilă sumele suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă de totală de .X. lei”.

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

De asemenea, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, contestatara solicită susținerea orală a contestației, procedură îndeplinită în data de 04.10.2016, potrivit minutei întocmită în acest sens, anexată la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-BN .X./20.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016, societatea susține următoarele:

A. Aspecte procedurale

1. Contestatara susține că era prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anul 2009 și invocă în susținere prevederile art.23 alin.1, art.91 alin.1 și alin.2 și art.98 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu modificările aduse prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că termenul de prescripție curge de la data de 01.01.2010 și s-a împlinit la data de 31.12.2014, iar avizul de inspecție fiscală a fost emis la data de 01.09.2015.

Astfel, societatea arată că momentul constituirii bazei de impunere nu poate fi decât anterior declarării acesteia, constituirea bazei de impunere nedepinzând de acțiunea de declarare ci de operațiunile economice efectuate de contribuabil, fapt pentru care se solicită anularea actelor administrative emise în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

2. Contestatara susține că emiterea actului administrativ fiscal contestat s-a efectuat cu încălcarea dispozițiilor legale în ceea ce privește durata desfășurării inspecției fiscale.

În susținerea argumentului, societatea invocă prevederile art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv faptul că termenul maximal în care se poate desfășura inspecția fiscală este de 6 luni și având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 21.09.2015 și s-a finalizat în data de 20.07.2016, în condițiile în care nu au existat perioade de suspendare a inspecției fiscale, această inspecție fiscală a fost de 10 luni.

Societatea susține că, atât timp cât legiuitorul a stabilit prin art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, că astfel de încălcări procedurale sunt aspru sancționate, respectiv organele de inspecție fiscală au obligația de a înceta inspecția fiscală fără a mai emite decizie de impunere, a condus și în cazul de față „*la stabilirea unor obligații fiscale accesorii aferente unei perioade în care întârzierea finalizării controlului a fost determinată de nerespectarea de către organele de control a dispozițiilor procedurale.*”

3. Societatea arată că raportul de inspecție fiscală a fost emis cu încălcarea prevederilor art.109 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în ceea ce privește argumentele suplimentare în legătură cu analiza prețurilor de transfer furnizate cu ocazia comunicării punctului de vedere.

Societatea precizează că informațiile furnizate în Anexa nr.10 la Punctul de vedere nr..X./08.07.2016 nu au fost analizate de către organele de inspecție fiscală, întrucât „*au fost furnizate ulterior încheierii inspecției fiscale*”, nefiind respectate prevederile art.2 alin.2, art.49, art.12, art.80 alin.7 și art.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4 În timpul susținerii orale a contestației, din data de 04.10.2016, contestatara prezintă argumente suplimentare privind următoarele aspecte procedurale:

- contestatara face parte din categoria marilor contribuabili, iar inspecția fiscală trebuia efectuată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în condițiile în care nu a fost prezentată delegarea de competență;
- nu s-a acordat termenul de 30 de zile pentru începerea inspecției fiscale, deși data era prevăzută în avizul de inspecție fiscală.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la ajustarea prețurilor de transfer, contestatara susține că în calitate de societate afiliată a .X. a derulat tranzacții comerciale cu aceasta, fapt pentru care pe durata inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat societății întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer (DPT).

În urma analizei DPT, organele de inspecție fiscală în mod eronat au concluzionat că metoda prețului de revânzare utilizată pentru analiza prețurilor de transfer nu este indicată pentru analiza achizițiilor de mărfuri, fapt pentru care s-a solicitat prezentarea unei noi documentații privind prețurile de transfer utilizând o altă metodă de prețuri de transfer.

În data de 16.05.2016, .X. SRL a transmis o documentație actualizată privind prețurile de transfer care a abordat toate problemele ridicate de organele de inspecție fiscală privind utilizarea prețului de revânzare.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016, organele de inspecție fiscală au emis noi obiecții, care nu au fost invocate inițial și au concluzionat că metoda prețului de revânzare nu îndeplinește standardele de comparabilitate declarate prin liniile Directoare OCDE.

Contestatara prezintă următoarele argumente cu privire la cele constatate prin raportul de inspecție fiscală:

1. în ceea ce privește desconsiderarea aplicării metodei prețului de revânzare, precizează:

1.1. referitor la volumul de vânzări, contestatara prezintă situația economică a societății cu privire la discounturile primite de la societatea afiliată și cele primite de la terți, respectiv faptul că există o rată de discount diferită pentru un nivel diferit de achiziții. Totodată, precizează că peste un anumit nivel de vânzări, valoarea discountului este fixă, indiferent de valoarea vânzărilor realizate de un terț. Mai mult, discountul maxim permis de terți este de 5% iar în perioada 2010-2014 s-au primit discounturi mai mici de 5% pentru achizițiile realizate de la terți, fapt pentru care ajustarea ar trebui să ia în considerare nivelul discounturilor primite deja până la un nivel maxim de 5% conform contractelor încheiate cu terții. În acest sens, prin adresa nr..X./08.07.2016, care potrivit susținerilor contestatarii, nu a fost avută în vedere de organele de inspecție fiscală, sunt prezentate o serie de contracte din care se observă că raportul bonusurilor la costul bunurilor vândute prezintă un nivel maxim de .X.% în anul 2013.

În susținere, contestatara prezintă calculul marjei prețului de revânzare pentru achizițiile de la terți, ajustat pentru diferențele de volum, în condițiile aplicării nivelului maxim de discount, pentru perioada 2009-2014.

Astfel, contestatara precizează că au fost operate ajustări care asigură comparabilitatea în ceea ce privește volumul de achiziții efectuate de la terți cu cele de la societatea afiliată.

1.2. referitor la bonusuri, se precizează că acestea s-au constituit în discounturile pentru volum acordate după vânzări, în condițiile în care nu s-au primit discounturi de la societatea afiliată din Polonia.

În perioada 2009-2014, s-au primit bonusuri de la furnizorii terți pentru atingerea nivelurilor mari de volum de achiziții.

În condițiile în care organele de inspecție fiscală au presupus că discounturile au fost deja incluse în costul de achiziție, contestatara consideră că dacă s-ar aplica același principiu, este necesară scăderea bonusurilor primite de la terți din costul de achiziție al mărfurilor, pentru a compara acest cost ce include discounturi explicite cu costul ce include discounturi implicite plătite către afiliat.

Contestatara precizează că această ajustare a fost prezentată în documentația actualizată privind prețurile de transfer fără însă a fi avută în vedere de către organele de inspecție fiscală.

1.3. referitor la costurile de transport, se prezintă un tabel cu costurile care se atribuie transportului din Polonia/Slovacia în România, costuri care sunt incluse în costurile bunurilor vândute pentru tranzacții necontrolate și care necesită o ajustare de comparabilitate.

De asemenea, contestatara precizează că în baza documentelor prezentate în punctul de vedere nr..X./08.07.2016 este posibilă realizarea ajustărilor de comparabilitate care ar permite aplicarea metodei prețului de revânzare, prezentând în acest sens comparabilitatea realizată între marja prețului de revânzare calculată pentru tranzacția controlată și pentru tranzacțiile necontrolate, pe baza ajustărilor realizate.

2. în ceea ce privește aplicarea metodei marjei nete de tranzacționare (MMNT), contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au realizat

ajustări eronate, întrucât:

2.1. comparabilele interne nu au fost luate în considerare în aplicarea MMNT, așa cum prevăd Liniile Directoare OCDE, prezentând în acest sens modul de aplicare al metodei marjei nete prin utilizarea de comparabile interne;

2.2. nu au realizat ajustări de comparabilitate în legătură cu aplicarea MMNT pentru comparabilele externe, respectiv nu s-au realizat ajustări de comparabilitate în aplicarea MMNT așa cum prevăd normele de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

2.3. au utilizat sume totale extrase din declarațiile financiare spre deosebire de sumele care se pot atribui strict tranzacției analizate, respectiv organele de inspecție fiscală nu a utilizat sumele atribuibile strict tranzacției analizate așa cum prevăd normele din liniile Directoare OCDE.

3. În ceea ce privește răspunsul organelor de inspecție fiscală la punctul de vedere, contestatară precizează:

3.1. în absența efectuării unei ajustări menite să asigure că se compară costuri cu o structură și o natură comparabilă între contestatară și terți extrași dintr-o bază de date, se poate realiza numai o comparație între costuri despre care se poate stabili obiectiv că sunt de natură și structură, costuri variabile, prin aplicarea metodei prețului de revânzare (MPR). De asemenea, lipsa de comparabilitate cu societăți terțe poate fi evitată prin aplicarea MMNT pe bază de comparabile interne care sunt afectate de aceeași structură de costuri și nu necesită o ajustare, în condițiile în care costurile fixe influențează aplicabilitatea MMNT;

3.2. a prezentat ajustările efectuate în vederea asigurării comparabilității achizițiilor de la terți cu cele de la societatea afiliată, iar organele de inspecție fiscală nu au formulat niciun fel de concluzie;

3.3. organele de inspecție fiscală recunosc că nu au efectuat ajustări de comparabilitate în aplicarea MMNT întrucât ar fi condus la imposibilitatea aplicării acestei metode, însă precizează că nu poate face nimic în acest sens întrucât introducerea unor filtre de comparabilitate în baza de date ar conduce la eliminarea societăților considerate comparabile din eșantion, or aceste argumente au condus și la invalidarea MPR. Astfel, organele de inspecție fiscală au dat dovadă de inconsecvență în raționamentul aplicat în analiza prețului de transfer;

3.4. organele de inspecție fiscală prezintă un argument suplimentar împotriva propriilor considerente referitoare la analiza prețurilor de transfer, respectiv societatea contestatară s-a angajat într-un proces de lungă durată de promovare agresivă, or acesta este un element de diferențiere între contestatară și societățile din eșantion. Astfel, organele de inspecție fiscală nu au operat nicio ajustare de comparabilitate pentru a reflecta în indicatorul de profit cheltuielile de promovare înregistrate suplimentar față de societățile din eșantion.

2. Referitor la cheltuielile de marketing/promovare/stimularea vânzărilor în sumă de .X. lei reîncadrate în categoria cheltuielilor de protocol, se precizează:

- *în ceea ce privește serviciile turistice* constând în excursii acordate cu scopul stimulării vânzărilor se precizează că achizițiile de servicii pentru deplasări în străinătate au fost efectuate în scopul derulării programului multianual de stimulare a vânzărilor comunicat clienților sub denumirea de „VIP Club Inter Cars”, program

care este demarat din anul 2009. Scopul acțiunilor este de îmbunătățire a imaginii companiei, dezvoltarea cifrei de vânzări și stimulare a vânzărilor prin îmbunătățirea relațiilor cu clienții importanți, iar unicul criteriu al selecției clienților este cifra de afaceri pe relația contestatată cu companiile client.

Contestatarea prezintă următoarele contraargumente la cele constatate de organele de inspecție fiscală:

- natura serviciilor oferite este intangibilă, întrucât întocmirea unui document de transfer este imposibilă neavând loc un proces fizic de predare/primire între contestatară și clienți;

- listele cu beneficiarii excursiilor nu sunt semnate, deoarece un asemenea demers este extrem de dificil, având în vedere natura serviciilor și faptul că plecările se efectuează din diverse orașe ale țării;

- în anexa nr.11 la contestație sunt prezentate confirmările scrise emise de clienții câștigători care infirmă susținerile organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că persoanele participante nu ar fi reprezentanți ai clienților câștigători;

- regulamentul campaniei acordă drept de participare și unor însoțitori ai reprezentanților desemnați de companii.

- *în ceea ce privește bunurile și serviciile acordate cu scopul stimulării vânzărilor*, contestatarea precizează că aceste bunuri, reprezentând produse alimentare, băuturi și alte bunuri și servicii au fost oferite cu titlu gratuit către partenerii de afaceri, argumentând astfel:

- organele de inspecție fiscală nu au prezentat nici un temei de drept în baza căruia serviciile acordate gratuit nu pot fi acordate în scopul popularizării firmei și al stimulării vânzărilor, în condițiile în care prevederile legale în materia impozitului pe profit nu limitează gama de produse/servicii acordate gratuit;

- organizarea unor liste cu persoanele participante la campaniile publicitare de tip eveniment nu este solicitată de niciun act normativ în vigoare, cu atât mai puțin de către reglementările fiscale în vigoare;

- au fost respectate toate prevederile legale în materia comerțului cu ridicata al pieselor auto, în condițiile în care OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață nu are aplicabilitate fiscală;

- organele de inspecție fiscală nu au înțeles mecanismul de remunerare și de bonusare a distribuitorilor francizați, în condițiile în care aceste premii nu sunt acordate pentru a ajuta distribuitorii, scopul principal fiind acela de a stimula creșterea cifrei de afaceri, în acest sens contestatarea prezentând procedura de remunerare a distribuitorilor francizați. Mai mult, se precizează că toate acțiunile de reclamă și publicitate se adresează întregii clientele, iar legislația fiscală nu limitează numărul campaniilor de reclamă și publicitate care pot fi derulate concomitent de către o societate;

- legislația fiscală nu menționează obligația societății de a deține decizii ale conducerii prin care să se aprobe bugete distincte pentru campanii publicitare.

- *în ceea ce privește tichetele cadou acordate*, contestatarea precizează că aceste cheltuieli au fost acordate în cadrul unor campanii de stimulare a vânzărilor, cu scopul de a stimula creșterea cifrei de afaceri, conform Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, în condițiile în care:

- încadrarea acestor cheltuieli în liniile bugetare nu constituie un argument

pentru reconsiderarea cheltuielilor drept cheltuieli de protocol, neexistând obligația societății de a înscrie aceste tichete în buget;

- campaniile de reclamă și publicitate erau demarate în cursul anului ca o consecință a evoluției vânzărilor până la acel moment, fapt pentru care nu era posibilă o estimare realistă a cheltuielilor cu tichetele cadou. Mai mult, bugetele .X. SRL erau aprobate electronic de .X..

- *în ceea ce privește cheltuielile cu expozițiile*, contestatara precizează că începând cu anul 2010 au fost organizate expoziții care au avut ca scop stimularea vânzărilor și îmbunătățirea imaginii societății. În cuprinsul contestației se prezintă procedura privind modul cum erau invitați clienții cei mai importanți din punct de vedere a cifrei de afaceri.

Mai mult, contestatara precizează că organizarea unor liste cu persoanele participante la campaniile publicitare de tip eveniment nu constituie o obligație legală și nu intră sub incidența niciunui act normativ în vigoare, dar s-a prezentat o listă a companiilor invitate la evenimente care nu a fost luată în considerare de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, în cazul tuturor cheltuielilor de reclamă și publicitate reîncadrate de organele de inspecție fiscală în categoria cheltuielilor de protocol, se precizează că toate aceste cheltuieli au avut ca și scop stimularea vânzărilor. De asemenea, dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu oferă indicații exprese privind modul de documentare al cheltuielilor de protocol, nedefinind noțiunea de protocol și neexemplificând natura cheltuielilor care trebuie încadrate în aria celor de protocol, iar argumentele organelor de inspecție fiscală nu respectă dispozițiile legislației fiscale, ci sunt considerente personale ale acestora.

Contestatara precizează că organele de inspecție fiscală invocă în mod eronat prevederile Titlului III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privind impozitul pe venit în condițiile în care s-a analizat impozitul pe profit, și nu este de acord cu argumentul privind faptul că *“având în vedere obiectul de activitate al contribuabilului”* se reîncadrează cheltuielile de reclamă și publicitate în cheltuieli de protocol în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu argumentează afirmația.

De asemenea, contestatara precizează că prevederile legislației fiscale neclare se interpretează în favoarea contribuabilului, în conformitate cu principiul *“in dubio contra fiscum”*.

Contestatara precizează că o parte dintre cheltuielile de marketing/promovare/stimularea vânzărilor a fost refacturată către furnizori, iar aceștia au acordat discounturi prin care să se acopere o cotă-parte, înregistrându-se venituri impozabile aferente cheltuielilor ocazionate cu stimularea vânzărilor, aspect care nu a fost avut în vedere de organele de inspecție fiscală, respectiv aplicabilitatea art.20 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind obligația de a reîncadra fiscal veniturile înregistrate în contrapartidă directă cu cheltuielile nedeductibile.

Astfel, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală nu au prezentat argumente juridice în susținerea reîncadrării cheltuielilor și nu au respectat prevederile art.105 alin.1 și art.109 alin.1 din OG nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care deductibilitatea cheltuielilor de promovare s-a făcut cu respectarea art.21 alin.1 și alin.2 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei, din totalul de .X. lei, reprezentând marfă lipsă în gestiune și cu TVA aferentă pentru anii 2013 și 2014, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat că suma de .X. lei nu a fost înregistrată în declarația de impozit pe profit D101 ca și cheltuială nedeductibilă aferentă minusurilor de inventar pentru anii 2013 și 2014, în condițiile în care această sumă a fost imputată furnizorului.X.. În acest sens se prezintă la contestație factura emisă și contractul de servicii logistice încheiat cu acest furnizor.

4. Referitor la baza impozabilă în sumă de .X. lei reprezentând diferența cheltuielilor nedeductibile între registrul de evidență fiscală și declarația de impozit pe profit aferentă anului 2014, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au verificat proveniența acesteia, neprezentând un punct de vedere factic și legal. Mai mult, se precizează că organele de inspecție fiscală au mai constatat că nu s-a preluat în declarația de impozit pe profit suma de .X. lei, reprezentând rezervă legală deductibilă, iar organele de inspecție fiscală nu au luat-o în considerare.

5. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, reprezentând TVA colectată pentru bunurile acordate cu titlu gratuit în perioada 2010-2014 în cadrul acțiunilor de marketing/promovare/stimularea vânzărilor, contestatara precizează că argumentele invocate de organele de inspecție fiscală sunt neîntemeiate, în condițiile în care nu s-a avut în vedere regimul TVA aplicabil achizițiilor de bunuri și servicii acordate cu titlu de protocol, respectiv faptul că bunurile/serviciile acordate de societate nu constituie livrare/prestare de servicii efectuate cu plată conform art.128 alin.8 lit.e și art.129 alin.5 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

6. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, reprezentând diferența dintre valoarea TVA colectată înregistrată în evidența contabilă și cea fiscală, contestatara precizează că organele de inspecție în mod eronat au stabilit suplimentar TVA în condițiile în care nu s-a realizat argumentarea factică sau juridică a debitului stabilit suplimentar.

7. Referitor la TVA stabilită suplimentar, în sumă de .X. lei, aferentă livrărilor intracomunitare efectuate către societățile .X. Moto SRL – Spania și .X. – Ungaria, în perioada în care aceste societăți nu ar fi deținut cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat TVA suplimentară, întrucât potrivit art.138 din Directiva 2006/112/CE a CE din data de 28.11.2006, privind sistemul comun al TVA, nu se impune nicio condiție pentru aplicarea scutirii de TVA cu privire la validitatea codului de TVA al cumpărătorului.

De asemenea, contestatara precizează că își bazează argumentația pe dispozițiile Directivei 2006/112/CE și concluziile Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza C-587/10.

Mai mult, contestatara precizează că a prezentat documentele de transport

care probează efectuarea livrărilor, iar în ceea ce privește statutul de persoană impozabilă a societăților intracomunitare, acesta este probat de însăși faptul că acestea au fost înregistrate în scopuri de TVA, anterior sau ulterior operațiunilor, iar conform art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se condiționează aplicarea scutirii de TVA de validitatea codului de TVA la momentul efectuării livrării.

8. Referitor la accesoriile stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, contestatara consideră că nu le datorează în temeiul principiului „*accessorium sequitur principale.*”

II. Prin Decizia de impunere nr.F-BN .X./20.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de organele inspecția fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspecție fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016, astfel:

IMPOZITUL PE PROFIT – perioada verificată 01.01.2009-31.12.2014

1. Societatea a omis să cuprinda la randul 34 - Alte cheltuieli nedeductibile fiscal-din formularul declaratiei anuale D101 din anul 2013 și 2014, valoarea de .X. lei, reprezentând:

- cheltuielile cu marfa lipsa din gestiune in valoare de .X. lei în anul 2013, respectiv .X. lei în anul 2014;
- cheltuielile nedeductibile cu taxa pe valoarea adaugata aferenta stocului de marfa lipsa, in suma de .X. lei în anul 2013, respectiv .X. lei în anul 2014, constatate cu ocazia efectuării inventarierii anuale, conform Procesului verbal de valorificare a inventarierii incheiat la 31.12.2013 și 31.12.2014, în condițiile în care la calculul pierderii fiscale/profitului impozabil aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. S-au constatat diferente in suma de .X. lei, intre cheltuielile nedeductibile fiscal evidentiata în Registrul de evidenta contabila pentru anul 2014 (altele decat cele legate de minusul la inventar si TVA aferenta) si cheltuielile nedeductibile fiscal cuprinse in D 101 aferenta aceleiasi perioade.

3. S-a constatat o eroare de completare, care se refera la constituirea rezervei legale deductibila, in suma de .X. lei, necuprinse în declaratia anuala D101-2014.

Astfel, cheltuielile nedeductibile in valoare totala de .X. lei (.X.+ .X.), nedecarate de societate, au fost luate in calcul de catre organele de inspectie fiscala la determinarea pierderii fiscale/profitului impozabil în condițiile în care societatea nu a depus declaratii anuale D101 rectificative pentru perioada 2013-2014 nefiind respectate prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

4. Organele de inspectie fiscala, in baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, au reincadrat o parte

din cheltuielile de reclama, publicitate incadrate de societate ca si cheltuieli efectuate scopul realizarii de venituri, deductibile integral, in cheltuieli de protocol care au deductibilitate limitata in conformitate cu prevederile art.21 alin.1) și alin.3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.33 și pct.39 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, în condițiile în care cheltuielile cu achizitionarea unor bunuri si servicii pentru a fi acordate cu titlu gratuit unor persoane juridice sub forma de premii constand in televizoare, telefoane, lingouri de aur, mopede, semicarcase de porci, cazari, mese, bauturi alcoolice, divertisment, excursii, etc., nu poate fi considerata cheltuiala de reclamă și publicitate efectuata în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris sau cheltuiala cu bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare si nu poate fi asimilata nici cheltuielilor de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, avand in vedere obiectul de activitate al contribuabilului, “Comertul cu ridicata de piese si accesorii pentru autovehicule”.

Astfel, organele de inspectie au incadrat achizitiile de bunuri si servicii efectuate in suma totala de .X. lei, ca nedeductibile fiscal la calculul pierderii fiscale/profitului impozabil.

5. Organele de inspectie fiscală au constatat din analiza efectuata asupra dosarului preturilor de transfer intocmit de catre societate, inițial în data de 02.12.2015 și ulterior completat prin adresa nr..X. /19.05.2016, că suma de suma de .X. lei, aferenta perioadei verificate 2009-2014 reprezinta ajustarea cheltuielilor de exploatare inregistrate de .X. , aferente achizitiilor efectuate de la societatea afiliata, astfel incat sa se obtina marja de profitabilitate la nivelul medianei.

Echipa de inspectie fiscala a aplicat metoda marjei nete, întrucât este cea mai potrivita pentru evaluarea conformitatii cu principiul valorii de piata a remuneratiei obtinute de .X. SRL din tranzactia de achizitii de produse de piese de schimb auto de la .X. și a selectat in vederea analizei comparative Rata rentabilitatii vanzarilor („EBIT”) ca si indicator de eficienta economica, în condițiile în care aplicarea metodei pretului de revanzare nu este potrivita pentru evaluarea respectarii principiului valorii de piata in cazul tranzactiei supuse analizei, respectiv se poate compara marja neta de profit obtinuta de .X. SRL din tranzactia analizata, cu marja neta de profit obtinuta de companii independente din tranzactii comparabile necontrolate.

Astfel, organele de inspectie fiscala in baza art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au procedat la ajustarea sumei cheltuielilor cu bunurile aprovizionate de .X. SRL de la furnizorul afiliat .X. pentru a fi reflectat pretul de piata. Metoda utilizata a fost cea a marjei nete, prevazute de punctul 29 din Normele de aplicare date in aplicarea art.11 din Codul fiscal.

In acest sens au fost recalculat cheltuielile din exploatare ale .X. SRL aferente perioadei 2009-2014 pentru a fi aduse la nivelul pietei, adica la nivelul prevazut de art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 la Ordinul 222/2008 privind continutul

dosarului privind preturile de transfer, în condițiile în care marjele anuale de adaos comercial net EBIT obtinute de .X. SRL nu se încadrează în seriile anuale ale cuartilelor calculate pentru companiile comparabile pe perioada 2009 – 2014, respectiv profitabilitatea obținută de .X. în perioada 2009 – 2014 în cadrul activității de achiziție de bunuri de la societatea afiliată .X. nu este în conformitate cu principiul pretului de piață.

Prin urmare, organele de inspecție au procedat la ajustarea cheltuielilor de exploatare înregistrate de .X. , aferente achizițiilor efectuate de la societatea afiliată, astfel încât să se obțină marja de profitabilitate la nivelul mediei, rezultând o ajustare a cheltuielilor înregistrate de către .X. SRL în sensul diminuării acestora cu suma totală de .X. lei, aferentă perioadei verificate 2009-2014.

Astfel, suma de .X. lei reprezintă baza impozabilă suplimentară a profitului impozabil, aferent careia a fost stabilit un impozit pe profit în valoare de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 actualizată privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și a aplicării principiilor preturilor de transfer prevăzute la art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, situația impozitului pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală, este următoarea:

Impozit minim stabilit de societate	X. lei
Impozit achitat.....	X. lei
Impozit achitat în plus.....	X. lei
Impozit profit. stabilit la control	X. lei
Diferența suplimentară la control.....	X. lei
Impozit profit rămas de plată la control	X. lei

Pentru impozitul pe profit rămas de plată în sumă de .X. lei s-au calculat dobânzi în suma de **.X. lei** și penalități de întârziere în valoare totală de **.X. lei**, conform art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120¹ alin.(1)–(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA - perioada verificata 01.01.2010-30.06.2015

1. Societatea nu a cuprins în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2014, taxa pe valoarea adăugată colectată în suma de .X. lei aferentă minusului la inventar constatată cu ocazia efectuării inventarierii anuale la finele 2014, iar între decontul de taxă aferent lunii februarie 2015 și evidența contabilă aferentă perioadei s-a constatat o diferență în suma de .X. lei – taxa colectată nedeclarată.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că premiile oferite nu pot fi utilizate în legătură cu bunurile comercializate de contribuabil și nu au fost acordate unor consumatori finali așa cum sunt aceștia definiți în OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață.

Mai mult, clienții beneficiari care primesc bunurile/serviciile respective sunt persoane juridice, prin urmare nu pot fi considerați consumatori finali, fapt pentru care bunurile și serviciile au fost acordate cu titlu gratuit unor societăți comerciale sub formă de avantaje.

Astfel, cu ocazia punerii la dispozitia unor clienti sau viitori clienti (in cadrul targurilor), cu titlu gratuit, a bunurilor si serviciilor achizitionate, .X. SRL nu a colectat TVA la nivelul TVA deduse initial, considerand ca aceste operatiuni nu reprezinta o livrare de bunuri/prestare de servicii cu plata sau operatiuni asimilate acestora intrucat acestea au fost acordate in vederea stimulării vanzarilor, incadrând operatiunile respective la art.128 alin.8 lit.e) si art.129 alin.5 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Astfel, avand in vedere natura bunurilor si a serviciilor care fac obiectul campaniilor publicitare, precum si faptul ca beneficiarii sunt persoane juridice, organele de inspectie fiscala au constatat ca preluarea de catre .X. SRL de bunuri sau servicii in scopul punerii la dispozitia altor persoane, cu titlu gratuit, sunt operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a taxei si constituie o operatiune asimilata livrării de bunuri asa cum este reglementata de art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, si respectiv constituie prestare de servicii efectuata cu plata in sensul art.129 alin.(4) lit.b) din același act normativ.

Organele de inspectie au constatat ca operatiunile respective sunt operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA si constituie livrare de bunuri, respectiv prestare de servicii efectuate cu plata in sensul prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit suplimentar TVA colectata, la nivelul taxei deduse pe baza documentelor de achizitii a bunurilor si serviciilor, in suma de .X. lei.

3. In cazul societătilor beneficiare, .X. .X. - Spania si .X. - Ungaria, in perioada in care nu au detinut un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscală au stabilit că tranzactiile derulate cu acestea nu sunt scutite de taxa, fiind stabilita suplimentar la control TVA colectata in valoare de .X. lei.

În concluzie, situatia privind TVA, ca urmare a constatărilor organelor de inspectie fiscală se prezinta, astfel :

TVA colectata societate	X. lei
TVA deductibila societate.....	X. lei
TVA datorata societate si achitata de societate.....	X. lei
TVA stabilita suplimentar la inspectie fiscala.....	X. lei
TVA achitata in timpul controlului.....	X. lei
TVA ramas de plata la finele controlului.....	X. lei

Pentru TVA rămasă de plată in urma prezentei inspectii fiscale s-au calculat dobanzi in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in valoare de **.X. lei**, conform art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) si alin.(7) și art.120¹ alin.(1)–(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr..X./20.07.2016 s-a dispus măsura ca „*societatea va înregistra în evidența contabilă sumele suplimentare stabilite în urma inspectiei fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă de totală de .X. lei*” conform art.118 alin.8 din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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. ASPECTE PROCEDURALE

1. În ceea ce privește afirmațiile societății contestatoare legate de aplicabilitatea dispozițiilor Legii nr.207/2015 precum și cea referitoare la încălcarea duratei de desfășurare a inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Potrivit art.352 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*

(2) *Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”*

Potrivit prevederilor art.1 pct.2 lit.b din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 1 - Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

2. *administrarea creanțelor fiscale - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu:*

(...) b) declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale;(...)”

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia „(...) *inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea prevederilor art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.*”, respectiv „(...) *emiterea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală s-au efectuat cu încălcarea dispozițiilor legale în ceea ce privește durata desfășurării inspecției fiscale.*”, precum și cea potrivit căreia “*în lumina dispozițiilor art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se poate observa că astfel de încălcări procedurale sunt aspru sancționate, organele fiscale având obligația de a înceta inspecția fără a mai putea emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere*”, a condus și în cazul de față „*la stabilirea unor obligații fiscale accesorii aferente unei perioade în care întârzierea finalizării controlului a fost determinată de nerespectarea de către organele de control a dispozițiilor procedurale.*”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că inspecția fiscală efectuată la .X. S.R.L. a început la data de 21.09.2015 și s-a încheiat la data de 08.07.2016, iar Decizia de impunere nr.F-BN 281 a fost emisă la data de 20.07.2016.

Prin urmare, se aplică prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de susținerea contestatarei potrivit căreia „(...) durata efectuării inspecției fiscale a fost de 10 luni, fiind depășită durata maximă de 6 luni prevăzută de lege.(...) a condus la stabilirea unor obligații fiscale accesorii aferent unei perioade în care întârzierea finalizării controlului a fost determinată de nerespectarea de către organele de control a dispozițiilor procedurale.”, se reține că:

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

“ (2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

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

Referitor la susținerea contestatarei se reține că termenul de 6 luni prevăzut de legiuitor pentru efectuarea inspecției fiscale generale reprezintă un termen de recomandare, înăuntrul căruia trebuie efectuată inspecția fiscală, având în vedere că nu s-a prevăzut nicio sancțiune pentru nerespectarea acestuia. Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.1036/2008, Curtea de Apel București reține faptul că “În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr..X./30.04.2014, pronunțată în Dosar nr..X./2/2012, menținută de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./16.06.2016 care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

La aceasta depășire a contribuit și modul în care a înțeles societatea să-și îndeplinească obligația legală de a colabora cu organele fiscale, nerespectând termenul în care trebuia să prezinte în scris notele explicative, solicitând prelungiri pentru depunerea dosarului preturilor de transfer sau pentru diferite situații solicitate de echipa de inspecție fiscală, astfel că apare ca fiind justificată depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale.

De asemenea, potrivit art.106 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare contribuabilul este obligat „să colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

Astfel, nu poate fi reținut argumentul contestatarei privind depășirea termenului de 6 luni privind durata inspecției fiscale întrucât, pe de o parte legiuitorul prin OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, aplicabil acțiunii de inspecție fiscală, nu a prevăzut o sancțiune pentru depășirea acestui termen, iar pe de altă parte depășirea acestui termen se justifică așa cum am arătat anterior.

În concluzie, pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în temeiul prevederilor legislației fiscale, ca urmare a neîndeplinirii condițiilor exprese prevăzute de legiuitor pentru deductibilitatea cheltuielilor și dreptul de deducere a TVA, depășirea termenului de efectuare a inspecției fiscale neavând influență directă asupra calculului obligațiilor fiscale principale și nici accesorii.

De asemenea, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează accesorii potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia „raportul de inspecție fiscală s-a emis cu încălcarea prevederilor art.109 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală în ceea ce privește argumentele suplimentare în legătură cu analiza prețurilor de transfer furnizate cu ocazia comunicării punctului de vedere”, se rețin următoarele:

Conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la OPANAF nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

“CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”

Astfel, prevederile legale invocate stipulează ca raportul de inspecție fiscală trebuie să conțină sinteza punctului de vedere al contribuabilului, concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta următoarele:

- organele de inspecție fiscală au transmis d-nului.X. în calitate de administrator al .X. SRL, înștiințarea la discuția finală nr..X./23.06.2016, prin care a fost informat ca în data de 29.06.2016, la ora 11, este invitat pentru desfășurarea

discuției finale, la sediul organului de inspecție fiscală. Instiintarea la discutia finala a fost transmisa in format electronic la data de 23.06.2016, impreuna cu proiectul Raportului de inspectie fiscala;

- în data de 29.06.2016, administratorul societății s-a prezentat la data și ora stabilită, fiind însoțit de către juristul și directorul economic al societății, precum și de reprezentanți ai societății de audit și ai societății care a întocmit dosarul preturilor de transfer, ocazie cu care organele de inspecție fiscală au prezentat constatările și consecințele fiscale iar punctul de vedere al contribuabilului a fost „*vom prezenta punctul de vedere în scris cu privire la discuția fiscală în termen de 7 zile lucrătoare*”, aspect menționat în Nota din data de 29.06.2016;

- contribuabilul a transmis în scris punctul de vedere referitor la acestea, prin adresa înregistrată la registratura institutiei sub nr..X./08.07.2016, respectiv la Activitatea de Inspectie Fiscala la nr..X./12.07.2016, răspuns care constituie Anexa nr.33 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016.

Cu privire la aspectul “*Echipa de inspectie fiscala sustine la pag.40 din Raportul de inspectie fiscala ca informatiile furnizate in anexa 10 la Punctul de vedere inregistrat la ANAF sub nr..X./08.08.2016 nu au fost analizate intrucat au fost furnizate ulterior incheierii inspectiei fiscale*”, respectiv, cum că echipa de inspectie fiscala a comunicat decizia de impunere și raportul de inspectie fiscala, acesta din urma necontinand concluzii cu privire la punctul de vedere formulat de subscrisa, se reține ca în Raportul de inspectie fiscala la capitolul VI-Discutia finala cu contribuabilul-punctul 2, se regasesc concluziile asupra punctului de vedere prezentat de administratorul societății (anexa nr.33), unde se precizează la pag.40 paragraful 2 „*Analizand punctul de vedere, prezentat de contribuabil in urma discutiei finale, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca (...)*”.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspectie fiscală a depus toate diligentele pentru determinarea corecta a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspectie fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspectie fiscala, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscala.

3. Referitor la sustinerile contestatarei prezentate în Minuta privind susținerea orală a contestației din data de 04.10.2016, potrivit căroră:

3.1. contestatara face parte din categoria marilor contribuabili, iar inspectia fiscală trebuia efectuată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în condițiile în care nu a fost prezentată delegarea de competență;

3.2. nu s-a acordat termenul de 30 de zile pentru începerea inspecției fiscale, deși data era prevăzută în avizul de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

3.1. Potrivit prevederilor art.99 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“(1) Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(2) Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.

(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit prevederilor cu caracter general ale Codului de procedură fiscală, competența de efectuare a inspecției fiscale se stabilește prin ordin al Președintelui A.N.A.F., iar de la regula generală privind competența de efectuare a inspecției fiscale, tot prin ordin al Președintelui A.N.A.F. se poate deroga în sensul efectuării de inspecții fiscale de către alte organe de inspecție fiscală decât cele competente prin delegare de competență.

Astfel, în ceea ce privește competența de efectuare a inspecției fiscale la .X. SRL, întrucât la data inițierii inspecției fiscale, societatea făcea parte din categoria marilor contribuabili îi sunt aplicabile prevederile O.P.A.N.A.F. nr.467/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a marilor contribuabili, care la pct. G.2. stipulează:

“Activitatea de inspecție fiscală a marilor contribuabili se efectuează de către personalul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili”.

Însă, potrivit prevederilor pct.G 9 din același act normativ:

“Verificările efectuate la un mare contribuabil sau la sediul secundar al acestuia se vor putea efectua și prin delegarea de competență, conform prevederilor art.99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Astfel, legiuitorul a prevăzut ca și excepție de la regula generală de efectuare a unei inspecții fiscale la un mare contribuabil, posibilitatea de efectuare a verificării de către un alt organ fiscal, conform prevederilor art.99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi care fac trimitere la ordinul prin care sunt stabilite condițiile privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale.

Se reține ca la data inițierii inspecției fiscale, în ceea ce privește cadrul legal privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, acesta era reprezentat de O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală care, la art.2 stipulează :

“(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”

Astfel, prin excepție, direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală poate dispune delegarea de competență altui organ de inspecție fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art.1 alin. (2) din același act normativ:

“(2) Prin sintagma "acțiuni de inspecție fiscală", utilizată în prezentul ordin, se înțelege următoarele: control inopinat, control încrucișat, cercetare la fața locului sau inspecție fiscală.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Direcția Generală Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul A.N.A.F., prin delegarea de competență nr.A-RFC .X./24.07.2015 a delegat competența A.J.F.P. .X. – Activitatea de inspectie fiscala pentru *efectuarea unui control inopinat la .X. SRL*. Ulterior, Direcția Generală Coordonare Inspectie Fiscala prin delegarea de competență nr.A-RFC .X./24.08.2015 a delegat competența A.J.F.P. .X. – Activitatea de inspectie fiscala pentru *efectuarea unui inspecții fiscale parțiale la .X. SRL*, deoarece s-au constatat aspecte de natura riscurilor fiscale.

Astfel, în data de 01.09.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. .X. au emis Avizul de inspectie fiscala nr.13, prin care au comunicat societății .X. SRL-CIF .X. că, începând cu data de 05.10.2015 va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale având ca obiectiv TVA pentru perioada 01.01.2010 – 30.06.2015 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2014.

De asemenea, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au fost emise ordine de serviciu de către organele de inspecție fiscală, în baza delegărilor de competență sus menționate, privind efectuarea inspecției fiscale parțiale la .X. SRL, care s-a derulat pe perioada 21.09.2015-20.07.2016.

Având în vedere cele prezentate și temeiurile de drept invocate, nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei excepția necompetenței materiale și teritoriale a organelor de inspecție fiscală, invocată de contestatară, nefiind încălcate prevederile legare privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, formularele privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, fiind emise de direcția competentă și în conformitate cu prevederile legale in materie.

3.2. Potrivit prevederilor art.101 alin.1) si art.102 alin.1) lit.a) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“ART.101

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.(...)”

ART.102

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;(...)”

De asemenea, alin.1 si alin.3 din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, care prevede:

“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală

Înaintea desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, astfel:

- cu 30 de zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru marii contribuabili;

- cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru ceilalți contribuabili.

Prin avizul de inspecție fiscală veți fi înștiințat cu privire la:

a) organul de inspecție fiscală care va efectua inspecția fiscală;

b) temeiul juridic al inspecției fiscale;

c) data de începere a inspecției fiscale;

d) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

e) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.”

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că înaintea efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală trebuie să comunice contribuabilului un aviz de inspecție fiscală, în cazul de față cu 30 de zile înainte.

Însă potrivit procedurilor de efectuare a inspecției fiscale, în cazul în care inspecția fiscală este generată ca urmare a efectuării unui control inopinant, avizul de inspecție fiscală se comunică direct fără a mai fi nevoie de curgerea termenului de 30 de zile de la data comunicării.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-BN .X./20.07.2015, precum și din documentele aflate la dosarul cauzei se reține faptul că delegarea de competență pentru inspecția fiscală parțială a survenit ulterior delegării de competență pentru efectuarea unui control încrucișat, fapt pentru care emiterea și comunicarea avizului de inspecție fiscală era necesară, dar inspecția fiscală se impune a se începe imediat.

Mai mult, organul de soluționare reține că, prin adresa nr..X./08.07.2016, contestatara a transmis sesizarea către Corpul de control din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin care a supus atenției neregularitățile săvârșite în activitatea de inspecție fiscală, aspecte care au fost invocate și în cuprinsul contestației.

Cu adresa nr.CJR-DGR-16471/29.09.2016, Biroul de control din cadrul DGFP – .X. a comunicat societății răspunsul la sesizarea acesteia, nefiind emise dispoziții sancționatorii.

4. Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia „(...) termenul de prescripție aferent dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale în sarcina .X. SRL pentru anul 2009 a început să curgă la data de 01.01.2010 și s-a împlinit la data de 31.12.2014. Prin urmare, atât la data emiterii Deciziei de impunere nr.F-BN .X./20.07.2016, precum și la data emiterii Avizului de inspecție fiscală nr.137/01.09.2015, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în sarcina subscrisei pentru anul 2009 era prescris, astfel încât baza impozabilă suplimentară aferentă anului 2009 în sumă de .X. lei a fost stabilită cu încălcarea prevederilor legale.”, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

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

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

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

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

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

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **21.09.2015**.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

“ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 *“Declarație privind impozitul pe profit”*, cod 14.13.01.04 prevăzute în OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2009.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 *“Declarație privind impozitul pe profit”*.

Rezultă ca argumentele contestatarii cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2010, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

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

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2009-31.12.2014 inspecția fiscală a început la data de 21.09.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.19 și finalizată

în data de 08.07.2016, iar Decizia de impunere nr.F-BN X a fost emisă la data de 20.07.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 21.09.2015-08.07.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2011 pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 21.09.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 19) obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art.110 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, respectiv că interpretarea data de organele de inspecție fiscală nu respecta vointa legiuitorului fiind încălcate prevederile art.13 din Legea nr.207/2015 aplicabila în speta în raport cu dispozițiile art.352 alin.(5) din Legea nr.207/2015, organul de soluționare a contestației reține că aceste prevederi nu se aplică procedurilor de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a Legii nr.207/2015, așa cum s-a arătat la pct.A.1 din prezenta decizie.

În consecință, nu se pot reține argumentele referitoare la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit suplimentar pentru anul 2009, contestația .X. SRL urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B. ASPECTE FOND

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA, în condițiile în care baza impozabilă contestată în sumă de .X. lei a fost influențată de pierderea fiscală/profitul calculat anual de societate.

1.1. În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei 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 dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile înregistrate de societate în perioada 2009-2014 în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, din analiza tranzacțiilor desfășurate de .X. SRL cu persoanele afiliate pe perioada 2009-2014, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile aferente ajustării cheltuielilor de exploatare înregistrate de .X. , aferente achizițiilor efectuate de la societatea afiliată, astfel încât să se obțină marja de profitabilitate la nivelul mediei, fiind obținute marje de profit în afara intervalelor de comparație, din perspectiva activității sale principale, aceea de achiziție de bunuri de la societatea afiliată .X..

Urmare analizei economice prezentate de societate în dosarul prețurilor de transfer, echipa de inspecție fiscală a considerat că analiza de comparabilitate prezentată referitoare la achizițiile efectuate de la societatea afiliată .X., nu este cea mai potrivită pentru determinarea prețului de piață al tranzacțiilor utilizând *metoda prețului de revanzare* (marja brută), din cauza faptului că aplicarea unui indicator de marja brută în cadrul acestei metode nu poate asigura un grad suficient de încredere pentru a concluziona că tranzacțiile sunt sau nu la preț de piață, fapt pentru care s-a solicitat prezentarea dosarului complet al prețurilor de transfer, în conformitate cu prevederile OPANAF nr.222/2008, pentru tranzacțiile, respectiv pentru achizițiile efectuate de la societatea afiliată .X., în perioada 2009-2014, în vederea eliminării deficiențelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil.

Astfel, prin adresa depusă de către .X. SRL, înregistrată la registratura AJFP .X. sub nr..X. /19.05.2016 și la AIF .X. sub nr..X./20.05.2016, a fost transmis răspunsul la solicitarea de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer, în care se precizează că în urma comparării marjei prețului de revanzare din tranzacția controlată cu marja prețului de revanzare din tranzacția necontrolată, s-a constatat că în anii 2009-2014, .X. SRL a câștigat o marja de revanzare mai ridicată în cadrul tranzacției controlate (revanzarea de bunuri achiziționate de la .X. către clienți neafiliați din România), decât a câștigat din tranzacția necontrolată (revanzarea de bunuri achiziționate de la terți către clienți neafiliați din România).

Conform răspunsului dat, a fost refăcută de către societatea verificată, analiza cu privire la achiziția de bunuri de la societatea afiliată .X., desfășurată în anii 2009-2014, folosind tot aceeași metodă care nu a fost agreată de organele de inspecție fiscală la primul dosar al prețurilor de transfer depus, concluzionând astfel că metodele tradiționale sunt apreciate a fi mai relevante și mai directe, printre acestea regăsindu-se și metoda prețului de revanzare, adecvată atunci când o societate cumpără bunuri de la un afiliat în vederea vânzării către terți.

În urma analizei efectuată de către organele de inspecție fiscală, a situației prezentate de către contribuabil privind completarea dosarului prețurilor de transfer s-a constatat că analiza de comparabilitate din dosarul prețurilor de transfer nu oferă organului fiscal un grad suficient de certitudine astfel încât să poată accepta că prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață existând suspiciunea că prețurile cu care .X. vinde piesele de schimb auto către .X. SRL să nu fie vândute la preț de piață, ci la prețuri mai mari decât cele de piață, care nu au permis .X. SRL să realizeze profit din exploatare comparabil cu cel al societăților independente, similare, care activează pe aceeași piață.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca aplicarea *metodei marjei nete* este cea mai potrivita pentru evaluarea conformitatii cu principiul valorii de piata a remuneratiei obtinute de .X. SRL din tranzactia de achizitii de produse de piese de schimb auto de la .X., fapt pentru care s-a procedat la ajustarea cheltuielilor de exploatare aferente achizitiilor efectuate de la societatea afiliata, astfel incat sa se obtina marja de profitabilitate la nivelul medianei, pe fiecare an in parte, în condițiile în care mediana utilizata pentru fiecare an in parte, a fost calculata pe baza datelor publice ale celor 19 societati comparabile selectate de catre societatea verificata in DPT, respectiv din bilanturile anuale intocmite si depuse de acestea la organul fiscal teritorial, fiind luate in calcul veniturile din exploatare, cheltuielile din exploatare și rezultatele din exploatare, pe fiecare an si pentru fiecare societate in parte.

Ulterior, urmare discutiei finale care a avut loc in data de 29.06.2016 la sediul AJFP .X., ocazie cu care organele de inspectie fiscala au prezentat sinteza rezultatelor inspectiei fiscale efectuate la .X. SRL, contribuabilul a transmis in scris punctul de vedere referitor la acestea, prin adresa inregistrata la registratura institutiei la nr..X./ 08.07.2016, respectiv la Activitatea de Inspectie Fiscala la nr..X./12.07.2016, față de care echipa de inspectie fiscala a apreciat ca argumentele aduse de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile cuprinse in Raportul de inspectie fiscala.

Astfel, organele de inspectie fiscala, in baza art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au procedat la ajustarea sumei cheltuielilor cu bunurile aprovizionate de .X. SRL de la furnizorul afiliat .X. pentru a fi reflectat pretul de piata, iar metoda utilizata a fost cea a marjei nete, prevazută de pct.29 din Normele date in aplicarea art.11 din Codul fiscal, fiind recalculat cheltuielile din exploatare ale .X. SRL aferente perioadei 2009-2014 pentru a fi aduse la nivelul pietei, adica la nivelul prevazut de art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 la Ordinul nr.222/2008 privind continutul dosarului privind preturile de transfer.

În drept, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoarea pe perioada verificată, 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 române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

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

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

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

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

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

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

27. Metoda prețului de revânzare

În cazul acestei metode prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de vânzare, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit. Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente. Acest preț (prețul de revânzare) este apoi redus cu o marjă brută corespunzătoare (marja prețului de revânzare), reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului încearcă să își acopere cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile efectuate (luând în considerare activele utilizate și riscul asumat) și să realizeze un profit corespunzător. În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între entități afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei brute și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului. Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție

controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare, pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile. De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile.

La stabilirea valorii marjei prețului de revânzare trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

a) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb și inflația;

b) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;

c) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi, care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

De regulă, metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care cel care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului. Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile mai sunt prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată.

29. Metoda marjei nete

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

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

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

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.

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

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

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

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al 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 oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

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

diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzactiile intre companii afiliate ce operau in aceeasi jurisdicție fiscală. Aspectele naționale 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 jurisdicții fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere. “

De asemenea, 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).

Metoda pretului de revanzare - O metoda de preturi de transfer ce are la baza pretul la care este revandut unei companii independente un produs care a fost achizitionat de la o companie afiliata. Pretul de revanzare este diminuat cu marja pretului de revanzare. Ce ramane dupa ce se scade marja pretului de revanzare poate fi vazut, dupa ajustarea cu alte costuri asociate achizitiei produsului (ex. taxe vamale), ca si pret la lungime de brat al transferului initial de bunuri intre companiile afiliate.

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*”.

Tranzactii controlate - Tranzactii intre doua companii care sunt afiliate una fata de cealalta.

Tranzactii necontrolate - Tranzactii intre companii care sunt independente una fata de alta.

Din analiza dosarului preturilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate organele de inspectie fiscală au constatat că analiza de

comparabilitate prezentata la punctul 8.1, referitor la achizițiile efectuate de la societatea afiliata .X., nu este cea mai potrivita pentru determinarea pretului de piata a tranzactiilor, utilizand metoda pretului de revanzare (marja bruta), întrucât nu ofera organului fiscal un grad suficient de certitudine astfel incat sa poata accepta ca preturile de transfer practicate respecta principiul valorii de piata.

Astfel, organele de inspectie fiscala, din analiza dosarului prețurilor de transfer prezentat de către contestatară, au constatat că nu reiese dacă preturile cu care .X. vinde piesele de schimb auto către .X. SRL sunt vandute la pret de piata, sau la preturi mai mari decat cele de piata, care nu au permis .X. SRL sa realizeze profit din exploatare comparabil cu cel al societatilor independente, similare, care activeaza pe aceeasi piata.

In vederea analizei de comparabilitate efectuata de catre organele de inspectie fiscala au fost luate in calcul aceleasi X societati comparabile independente, care activeaza pe piata distributiei de piese auto, selectate de catre societatea verificata si prezentate la punctul 8.1.2 din dosarul preturilor de transfer, pentru perioada 2009– 2014.

Astfel, ținand cont de faptul ca aplicarea metodei pretului de revanzare nu este potrivita pentru evaluarea respectarii principiului valorii de piata, se poate compara marja neta de profit obtinuta de .X. SRL din tranzactia analizata, cu marja neta de profit obtinuta de companii independente din tranzactii comparabile necontrolate. Marjele nete de profit sunt mai tolerante la diferente functionale intre tranzactii controlate si necontrolate decat marjele brute de profit utilizate de metoda pretului de revanzare.

Mediana utilizata pentru fiecare an in parte, a fost calculata pe baza datelor publice ale celor X societati comparabile selectate de catre societatea verificata in DPT, respectiv din bilanturile anuale intocmite si depuse de acestea la organul fiscal teritorial, fiind luate in calcul veniturile din exploatare, cheltuielile din exploatare și rezultatele din exploatare, pe fiecare an si pentru fiecare societate in parte.

La contestație contestatară prezintă următoarele argumente:

a) „Subscrisa a realizat cheltuieli administrative, de vanzari si de promovare, semnificative, care nu sunt direct corelate cu volumul vanzarilor, constituind astfel costuri fixe. In masura in care nu se realizeaza o ajustare de comparabilitate prin eliminarea impactului in profit al acestor costuri, nu se poate aplica MMNT, intrucat s-ar compara societati cu o structura de costuri diferita.” În condițiile în care „Costurile fixe sunt de natură a influența aplicabilitatea MMNT, indiferent de modul în care această influență se răsfrânge asupra activității societății analizate (favorabil sau nefavorabil). Echipa de inspectie fiscala considera în mod eronat faptul că singurele costuri fixe ale unei societăți sunt cele asociate amortizării activelor imobilizate”

Organul de soluționare reține ca metoda marjei tranzacționale nete (MMNT), asa cum rezulta si din denumire, semnifica utilizarea acesteia in cadrul unei analize comparative a unui indicator de profit net raportat la o baza (in cazul de fata valoarea vanzarilor), activitatea societatii fiind aceea de distributie. Profitul net

din exploatare se calculeaza ca diferenta intre cifra de afaceri si cheltuielile de exploatare care au generat veniturile respective. In cheltuielile de exploatare se regasesc atat cheltuieli variabile care se afla intr-un raport direct cu volumul activitatii, cat si cheltuieli fixe care sunt mai putin sensibile (cel putin pe termen scurt) la variatiile cifrei de afaceri, asa cum s-a mentionat si in raportul de inspectie fiscala, fiind data ca exemplu, valoarea amortizarilor ca element reprezentativ al costurilor fixe si care poate fi identificata relativ usor fiindca se regasesc ca element de raportare bilantiera separat in contul de profit si pierdere.

Restul cheltuielilor fixe ale unei entitati nu se raporteaza in mod separat, acestea putand fi identificate doar in situatia in care sunt tinute evidente extrabilantiere, cheltuielile fiind inregistrate dupa natura lor si nu dupa destinatie.

Conform afirmatiilor contestatarei, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit ca in aplicarea indicatorului de profitabilitate ales pentru metoda marjei nete, să ia in considerare doar profitul obtinut dupa eliminarea influentei costurilor fixe atat la .X. SRL, cat si la societatile comparabile.

Or, acest argument nu poate fi reținut întrucât rationamentul societatii nu este corect, prin prisma faptului ca, asa cum afirma chiar contestatara, cheltuielile fixe ale sale sunt generate de politica agresiva de promovare a vanzarilor, in vederea extinderii pe piata. Conform DPT aceasta strategie de afaceri este una impusa de catre grup, costurile fiind suportate integral de catre .X. SRL, dar pentru care, aceasta nu beneficiaza de o compensatie din partea grupului. In contextul in care este improbabil ca o entitate independenta sa adopte o asemenea strategie pe termen lung, iar activitatea .X. SRL se bazeaza pe relatia comerciala cu .X., cheltuielile fixe generate de promovarea vanzarilor ar trebui sa-si gaseasca o acoperire in pretul practicat la achizitia de marfa din Polonia. Astfel, doar o comparatie a profitabilitatii nete a .X. , care sa aiba la baza toate cheltuielile (fixe si variabile), cu profitabilitatea neta a societatilor selectate (care de asemenea cuprind cheltuielile fixe si variabile), este in masura sa ofere o imagine corecta cu privire la nivelul preturilor de transfer practicate intre cele doua societati afiliate.

Conform art. 3.53 din Ghid OCDE, orice ajustare se face doar in masura in care se asigura o crestere a gradului de comparabilitate, ori eliminarea din comparatie a cheltuielilor fixe ar denatura complet scopul analizei. Or, utilizarea unui indicator de marja bruta (asa cum a fost utilizat in analiza comparativa din DPT) nu tine seama tocmai de influenta politicii de grup impusa contribuabilului din Romania, fiindca exclude din comparatie acele cheltuieli operationale suportate de .X. , efectuate pentru promovarea acapararii unei cote de piata cat mai mari in Romania, in beneficiul grupului din care face parte.

Mai mult, se reține că .X. a înregistrat pierderi contabile substantiale, atat in ceea ce privește rezultatul din exploatare, cat si in ceea ce priveste rezultatul net fapt pentru care sunt aplicabile prevederile pct.1.70 din Ghidul OECD, respectiv *“Cand o societate afiliata înregistrează pierderi in mod consecvent, in timp ce grupul MNE la nivel consolidat este profitabil, aceste aspecte ar putea atrage o investigatie specifică a conformității din perspectiva preturilor de transfer. Desigur, societățile afiliate, ca și societăți independente, pot înregistra pierderi reale/autentice, fie datorită costurilor semnificative de înființare/demarare a activității, condițiilor economice nefavorabile, ineficiențelor, sau datorită altor motive*

justificate [...] Totuși, o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni. Prin contrast, o companie afiliată ce realizează pierderi poate continua să facă afaceri dacă afacerea respectivă este benefică grupului MNE în ansamblu.[...] Faptul că există o companie ce realizează pierderi și care încheie tranzacții cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau administrației fiscale că ar trebui verificate preturile de transfer. Compania în pierdere poate că nu primește o recompensă adecvată din partea grupului MNE în care face parte pentru beneficiile ce deriva din activitățile sale”.

Mai mult, organul de soluționare reține că societățile pot înregistra pierderi dintr-o varietate de motive de natură economică sau comercială cum ar fi: pierderi aferente investiției inițiale, strategii de penetrare de piață, eșecul activității de cercetare – dezvoltare. Totuși, o companie independentă nu ar suporta pierderi cu caracter recurent fără a lua măsuri pentru a remedia situația într-un interval rezonabil de timp, întrucât o astfel de atitudine ar contrazice obiectivul fundamental al oricărei afaceri, acela de a obține profit. Faptul că o entitate afiliată înregistrează pierderi în mod constant și continuu poate indica lipsa unei compensări adecvate.

b) În ceea ce privește informațiile suplimentare aduse prin punctul de vedere la discuția finală, după încheierea inspecției fiscale, reținem că acestea nu au fost însoțite de documente justificative care să determine organul fiscal să-și reconsidere opinia.

Exemplu: sumele trecute în tabelul nr.10, sunt constituite doar din pretul de achiziție, deci indicatorul calculat din aplicația informatică COGS nu conține toate cheltuielile operationale aferente achizițiilor de marfa.

c) Totodată, prin punctul de vedere, .X. a efectuat ajustări referitoare la volumul de vânzări (exprimat prin valoarea discountului), la cheltuielile de transport și la bonusuri. Conform pct.3.28 din Ghidul OCDE comparabilele interne nu pot fi utilizate acolo unde ajustările de volum nu pot fi făcute cu acuratețe. .X. a efectuat o ajustare de volum pornind de la premisa că indiferent de volumul de marfa achiziționat, discountul primit nu poate fi mai mare de 5%. Or, acest argument nu poate fi luat în considerare atât timp cât .X. se bazează pe discountul maxim ce ar fi fost primit în contractele încheiate cu firme terțe, în condițiile în care nicio tranzacție încheiată cu terți nu se apropie de volumul achizițiilor de la firma din grup, astfel încât încercarea de a ajusta costul achizițiilor nu este de natură de a oferi încredere în aplicarea de comparabile interne.

În acest sens, se reține că indiferent de cantitatea achiziționată de produse supuse tranzacțiilor între societăți afiliate, .X. a beneficiat de discount-uri de volum la întrunirea unor anumite cantități, prețul aferent acestor produse fiind influențat într-o manieră semnificativă de diferențele de cantitate achiziționate de la entități afiliate, respectiv entități independente.

4. Referitor la setul de societăți comparabile care a fost stabilit de către contribuabil în baza profilului funcțional al firmei, al funcțiilor și riscurilor asumate, se reține că orice altă ajustare, dacă era necesară, trebuia să se regasească în DPT întocmit de .X. , astfel ca argumentul societății, cu privire la faptul că setul de

societati comparabile, pe care chiar societatea l-a stabilit, necesita alte ajustari, nu poate fi reținut.

Totodată, se reține că organul de inspectie fiscala nu a considerat ca era necesara efectuarea de alte ajustari, atat timp cat acestea nu aduceau un plus de comparabilitate. S-a prezentat, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, ca utilizarea unui indicator de marja bruta, care sa nu tina seama de anumite cheltuieli operationale, in cazul de fata, nu era indicat, deoarece s-ar fi eliminat arbitrar influenta politicii de piata a grupului asupra profitabilitatii societatii .X. , strategie de marketing care atrage costuri uriase din partea acestei societati, fara sa existe o compensatie directa din acest punct de vedere.

Astfel, organul de soluționare reține că utilizarea unui indicator de marja neta (care tine cont de toate cheltuielile operationale) este mai adecvat decat cel de marja bruta folosit de .X. (care se limiteaza doar la cheltuielile operationale aferente achizitiei, iar o segmentare a acestor cheltuieli nu a fost prezentata cu documente justificative de contribuabil, putand fi efectuata doar dintr-o evidenta extrabilantiera), pentru a analiza preturile de transfer practicate intre .X. si persoanele afiliate din grup. De asemenea, s-a argumentat faptul ca nu se pot folosi comparabile interne (imposibilitatea ajustarilor de volum, diferentele intre tranzactiile necontrolate si tranzactia controlata fiind diverse si semnificative), iar comparabilele externe utilizate de catre echipa de inspectie fiscala au fost selectate chiar de catre .X. prin primul Dosar al Preturilor de Transfer.

Or, chiar prin Dosarul prețurilor de transfer se menționează *“Liniile directe OCDE stabilesc ca atunci cand exista diferente care sa afecteze in mod semnificativ pretul dintr-o tranzactie controlata, aceste diferente pot fi eliminate prin aplicarea unor ajustari rezonabile.”* fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit că în cazul activității de producție se impune ajustarea cheltuielilor societății din activitatea de achizitii de produse de piese de schimb auto de la .X..

Prin urmare, se reține că în mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea cheltuielilor .X. SRL din activitatea de achizitii de produse de piese de schimb auto de la .X. și în consecință au procedat la ajustarea cheltuielilor de exploatare inregistrate de .X. , aferente achizițiilor efectuate de la societatea afiliata, astfel incat sa se obtina marja de profitabilitate la nivelul medianei, pe fiecare an in parte, respectiv au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei influențat de pierderea fiscală/profitul calculat de societate, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspectie fiscala au efectuat ajustarea nerespectând legislația fiscala în vigoare, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscala, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscala, și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL pentru acest capăt de cerere.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza

principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei, reprezentând:

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

1.2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, Agenția Natională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile înregistrate de contestatoare în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile integral sunt cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil sau dacă se încadrează în categoria cheltuielilor de marketing/promovare/stimularea vânzărilor angajate în perioada 2009-2014, dacă au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar TVA aferentă a fost dedusă în scopul operațiunilor sale taxabile.

In fapt, în perioada 2009-2014 .X. SRL a angajat costuri de marketing/promovare/stimularea vânzărilor specifice domeniului de activitate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt cheltuieli de protocol, iar suma de .X. lei este nedeductibilă, întrucât:

- serviciile turistice care au constat în excursii în străinătate (transport, cazare, masa plătită, etc), au fost acordate gratuit în folosința unor persoane juridice, beneficiari finali fiind diverse persoane fizice, în condițiile în care aceste excursii s-au acordat unor persoane juridice fără a se întocmi nici un document de transfer către aceste persoane juridice;

- produsele acordate de societate de natură băuturilor alcoolice, semicarcaselor de porc, lingourilor din aur, calculatoarelor, telefoanelor, televizoarelor, autoturismelor, moto scuterelor, tichetelor cadou, tichetelor combustibil, care nu fac parte din gama de produse pe care societatea le comercializează în mod curent și care au fost acordate cu titlu gratuit unor persoane juridice în baza unor procese verbale de predare-primire, în cadrul unor concursuri sau campanii, în condițiile în care nu s-au prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative;

- .X. SRL a organizat anual evenimente - expoziții aferente cărora a înregistrat în evidențele contabile și a dedus cheltuieli aferente serviciilor de catering, spectacole de divertisment, concursuri divertisment și cazare destinate participanților la aceste târguri în condițiile în care în timpul controlului nu s-au prezentat organelor de inspecție fiscală, liste cu persoanele desemnate să participe la aceste târguri, delegațiile lor sau alte documente de justificare prin care să se probeze în fapt că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru sau în favoarea unor reprezentanți legali desemnați de furnizori sau clienți ai .X. SRL.

Astfel, cu ocazia punerii la dispoziția unor clienți sau viitori clienți (în cadrul târgurilor), cu titlu gratuit, a bunurilor și serviciilor achiziționate, .X. SRL nu a colectat TVA în sumă de .X. lei la nivelul TVA deduse inițial, considerând că aceste operațiuni nu reprezintă o livrare de bunuri/prestare de servicii cu plată sau

operatiuni asimilate acestora, intrucat acestea au fost acordate in vederea stimulării vanzarilor.

Cheltuielile cu achizitionarea acestor bunuri și servicii au fost considerate drept cheltuieli efectuate in scopul realizării de venituri ce se incadreaza in categoria cheltuielilor de marketing/promovare/stimularea vânzării, reglementate de art.21 alin.(2) lit. d) și lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a fost dedusa TVA inscrisa in facturile de achizitii conform art.128 alin.8 lit.e) si art.129 alin.5 lit.b) din același act normativ.

Organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea acestor cheltuieli din perioada 2009-2014, drept cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitata la calculul profitului impozabil, in baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin. (1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.33 al Titlului II si pct.39 al Titlului III din HG nr.44/2004 si au stabilit astfel, cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de **.X. lei** și TVA colectata, la nivelul taxei deduse pe baza documentelor de achizitii a bunurilor si serviciilor, in suma totala de **.X. lei**, întrucât aceste operatiuni sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei si constituie o operatiune asimilata livrării de bunuri, asa cum este reglementata de art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv constituie prestare de servicii efectuata cu plata in sensul art.129 alin.(4) lit.b) din același act normativ.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2009, prevede:

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

Din dispozițiile legale sus citate, se reține că sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cele înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

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

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prezintă prevederi similare în perioada 2009-2014, se prevede, ca:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.(...)”

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”

coroborate cu prevederile pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“ 33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”

și pct.39 al Titlului III din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde sunt definite cheltuielile de protocol drept cheltuieli *“ocasionate de acordarea unor cadouri, tratatii si mese partenerilor de afaceri, efectuate in scopul afacerii”*.

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că aceste cheltuieli de protocol au deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil, respectiv în cota de 2% aplicată la diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale.

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) 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:

- operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, se reține că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este permisă numai în condițiile în care achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prezintă prevederi similare în perioada 2009 – 2014, prevede:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

- preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

- preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

De asemenea, se reține că potrivit art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din același act normativ:

“(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

Fata de cadrul legal menționat anterior se retine ca, in sfera operatiunilor impozabile se includ operatiunile care, in conditiile prevazute de lege, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, aflate in sfera taxei, efectuate cu plata, realizate de o persoana impozabila. Conditia referitoare la plata bunurilor implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta, respectiv a unui avantaj pentru client prin furnizarea de bunuri si/sau servicii, iar contrapartida obtinuta aferenta avantajului primit o constituie efectuarea platii către furnizor.

In sfera livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii efectuate cu plata sunt incluse si acele bunuri si servicii utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau cele care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, dar sunt achizitionate pentru a fi puse la dispozitie pentru uzul personal al angajatilor sau al altor persoane, în mod

gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusă total sau parțial.

În ceea ce privește neasimilarea operațiunii de punere la dispoziție a bunurilor și serviciilor unei livrări cu plată taxabile datorită faptului că acestea au fost utilizate pentru scopuri legate de desfasurarea activității economice a societății, în conformitate cu prevederile art.128 alin.8) lit.e) și art.129 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 128. - (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme”.

”Art. 129. - (5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor”.

Referitor la condițiile de acordare gratuită a bunurilor și serviciilor în scopuri economice, pct.6 și pct.7 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc următoarele:

”6. (9) În sensul art.128 alin.8) lit.e) din Codul fiscal: (...)

a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;

b) bunurile acordate în scop de reclamă cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile oferite în mod gratuit ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor, pentru demonstrații la punctele de vânzare;

c) bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate

face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice. În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienicosanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.

7. (8) Prevederile pct. 6 alin. (9) se aplică corespunzător și pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal.”

Rezultă că, pentru ca punerea la dispoziția altor persoane, cu titlu gratuit, a bunurilor și serviciilor să nu fie asimilată unei livrări cu plată, este obligatoriu necesar ca societatea să facă dovada că acestea sunt utilizate în folosul propriei sale activități economice, și nu al altei persoane impozabile, și că în lipsa unei atare puneri la dispoziție, propria sa activitate economică nu s-ar fi putut realiza în condiții optime.

Totodată, pentru ca bunurile și serviciile oferite cu titlu gratuit altor persoane să nu fie asimilate unor servicii cu plată taxabile, este obligatoriu ca societatea, în calitatea ei de persoană impozabilă, să facă dovada că bunurile și serviciile respective au fost achiziționate în strânsă legătură cu desfășurarea activității sale economice, în speță că distribuția pieselor auto ar fi fost imposibilă ori nu s-ar fi putut realiza în condiții optime în lipsa oferirii de premii constând în televizoare, telefoane, lingouri de aur, tichetele cadou, mopede, semicarcase de porci, excursii, etc, cu titlu gratuit potențialilor clienți, și că aceste bunuri și servicii oferite sunt strâns legate de operațiunile taxabile realizate de societate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție au încadrat achizițiile de bunuri și servicii efectuate, în suma totală de .X. lei, ca și cheltuieli de protocol, din care s-a acordat drept de deducere pentru valoarea totală de .X. lei, aferent perioadei 2010-2014, calculate prin aplicarea cotei de 2% asupra profitului impozabil stabilit la control, rezultând cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal în valoare totală de .X. lei, respectiv suma totală de .X. lei, este

compusa din următoarele categorii de cheltuieli:

- cheltuieli cu excursiile - în suma totală de .X. lei;
- cheltuieli cu bauturi alcoolice – în suma totală de .X. lei;
- cheltuieli cu carcase de porc – în suma totală de .X. lei;
- cheltuieli cu alte bunuri și servicii – în suma totală de .X. lei;
- cheltuieli cu tichetele cadou – în suma totală de .X. lei;
- cheltuieli cu cazarea expo- în suma totală de .X. lei.

Mai mult, s-a constatat că aceste cheltuieli cu achiziționarea unor bunuri și servicii pentru a fi acordate cu titlu gratuit unor persoane juridice sub forma de

premiu constand in televizoare, telefoane, lingouri de aur, moped, semicarcase de porci, excursii, etc., nu poate fi considerata cheltuiala de reclamă și publicitate efectuata în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris sau cheltuiala cu bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare și nu poate fi asimilata nici cheltuielilor de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, având în vedere obiectul de activitate al contribuabilului, *“Comertul cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule”*.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că beneficiarii excursiilor în străinătate nu se pot identifica ca reprezentanți ai unor societăți comerciale datorită faptului că o parte nici nu sunt angajați ai societăților castigatoare a excursiilor care au fost trecute în liste, nu există delegații din partea societăților castigatoare pentru aceste persoane și nu există documente prin care .X. SRL să probeze faptul că a livrat aceste excursii societăților castigatoare.

Se reține că la reîncaadrarea acestor cheltuieli în cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că:

- premiile oferite constau în bunuri și servicii care nu au nici o legătură cu bunurile comercializate de contribuabil și nu au fost acordate unor consumatori finali așa cum sunt aceștia definiți în OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață. (Cum clienții sunt persoane juridice, care achiziționează bunurile în cantități ce corespund unui anumit target, aceștia nu pot fi considerați consumatori finali);

- acordarea acestor premii s-a făcut pentru a-i ajuta și pe distribuitorii-franțuzi ai .X. SRL în realizarea planului de vânzări, mai ales că în același timp societatea .X. SRL derula alte campanii privind recompensarea distribuitorilor-franțuzi în cadrul unor concursuri de vânzări (ex. campania castrol-ford, anvelope opel corsa etc. - prin care s-au acordat premii consistente distribuitorilor);

- distribuitorii respectivi (franțuzii) sunt deja recompensați pentru realizarea volumului de vânzări a produselor provenite de la .X. SRL, prin comision plătit lunar în funcție de valoarea vânzărilor efectuate (Anexa nr. 14 - cap VIII-pg.6 din contract-remuneratia distribuitorului este de 50% din marja comercială obținută prin comercializarea produselor) și prin diverse reduceri de preț acordate de .X. SRL conform contractelor încheiate, etc.

- nu s-au prezentat organelor de inspecție hotărâri sau decizii ale conducerii societății, prin care să se prevadă distinct bugetul destinat pe campanii publicitare, perioada de desfășurare a acțiunilor, structura clienților cărora se adresează, în ce anume constau, procedurile necesare acordării premiilor, etc.;

- referitor la tichetele cadou acordate, sunt aplicabile prevederile art.2 alin.(1) din Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă și Normele de aplicare prevăzute la HG nr.1317/2006 unde la norma 2.1.a art.2: *„Angajatorii pot utiliza tichete cadou pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de*

reclamă și publicitate, în limita sumelor destinate acoperirii valorii nominale a acestor tichete, prevăzute în bugetele proprii, aprobate potrivit legii, în poziții distincte de cheltuieli, denumite tichete cadou. În acest caz, regimul fiscal aplicabil contravalorii nominale a tichetelor cadou acordate de angajatori este cel stabilit prin dispozițiile Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru cheltuielile efectuate de contribuabili.” Or, administratorul societății, dl..X. a prezentat proiectele generale de buget corespunzătoare anilor 2010-2014, dar care nu prevad la pozitii distincte de cheltuieli, tichetele acordate cadou.

Se retine ca reincadrarea efectuata de organele de inspectie fiscala s-a intemeiat pe investigatii si constatari efectuate asupra documentelor, informatiilor si imprejurarilor edificatoare in cauza, organul fiscal fiind cel mai in masura sa stabileasca situatia fiscala corecta a contribuabilului, un drept si totodata o obligatie conferita acestuia de prevederile art.6 si art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completeile ulterioare.

In sustinerea cauzei societatea susține că *“pe parcursul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de informațiile furnizate de subscrisa în Nota explicativă nr..X./08.02.2016, transmisă prin e-mail la data de 05.02.2016, privind eficacitatea campaniilor prin care s-au acordat bunuri și servicii cu titlu gratuit în vederea stimulării vânzărilor, privind raportul legat de creșterile vânzărilor și perspectiva financiară a campaniilor derulate, respectiv faptul că există o relație direct proporțională între cheltuielile cu stimularea vânzărilor și veniturile înregistrate de societate”.*

Cu privire la aceste argumente si documente prezentate de societate se retine ca:

- analiza și calculele cuprinse în Nota explicativă nr..X./08.02.2016 nu stabilesc o relație de cauzalitate între toate campaniile de publicitate efectuate de contestatară și volumul vânzărilor, ci doar se analizează evoluția rentabilității unui instrument de marketing;

- societatea contestatoare a utilizat mai multe campanii promoționale, combinand tehnici de promovarea vanzarilor cu diverse forme de publicitate si reclama constand in acordarea de stimulente pentru cumpararea imediata orientate spre consumatorii finali - reduceri de pret, produse inscriptionate, esantioane, vanzari cu prime, loterii publicitare organizate conform prevederilor OG nr.99/2000 si spre distribuitorii sai, respectiv reduceri comerciale si financiare;

- societatea a utilizat o multitudine de forme de publicitate si reclama, cum ar fi afise, cataloage, ambalaje, panouri, articole inscriptionate, presa scrisa.

Mai mult, se retine, ca la art.21 alin.(2) lit.d) si lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare pe perioada 2009-2014 se prevede ca,

“Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea

produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor; [...]

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii.”

De altfel, prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede în mod expres la art.21 alin.(2) lit.d) și lit.i) care sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, respectiv cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare, cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii.

Aceasta înseamnă că un contribuabil poate contracta orice bunuri și servicii ce au „legătură” cu „scopul activităților desfășurate”, însă dovedirea necesității acestora față de posibilitățile interne ale societății trebuie corelată cu satisfacerea scopului pentru care au fost contractate, respectiv trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate, fie la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Or, rezultatul activității depuse poate satisface „scopul activităților desfășurate” doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse și rezultatele obținute reprezintă ceea ce se definește ca eficiența a activității economice desfășurate.

Astfel, urmare analizării documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele:

1. referitor la serviciile turistice constând în excursii acordate în scopul stimulării vânzărilor contestatară susține că *“faptul că au existat beneficiari-persoane fizice ai excursiilor care nu au fost angajați ai companiilor care au primit excursiile nu este contrar regulilor de participare la concursul VIP întrucât regulamentul prevede că reprezentanții clienților câștigători pot participa la aceste excursii însoțiți”*.

Or, Regulamentul prezentat de contestatară prevede *“Fiecare membru VIP Club Inter Cars, în funcție de numărul de puncte acumulate pe parcursul anului, va avea posibilitatea, în următorul an, de a trimite într-una dintre excursiile pregătite de noi, 2 persoane din cadrul societății sale, care se vor bucura pe deplin de beneficiile de membru VIP Club.”*(anexa nr. 4 la contestație)

În ceea ce privește natura intangibilă a serviciilor oferite, invocată de contestatară, respectiv că *“nu este posibilă prezentarea unui proces fizic de predare/primire între subscrișa și clienți”* și *“în situația în care ar fi apreciat ca fiind necesare astfel de informații organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea să le solicite de la contribuabilii în cauză sau puteau efectua controale încrucișate prin care să se verifice aceste aspecte la societățile partenere.”*, organul de soluționare reține că dovada prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să

stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă nr..X./2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr..X./02/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate”.

Mai mult, se reține că art.106 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează obligația contribuabilului de a prezenta toate documentele, precum și orice date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

2. referitor la bunurile și serviciile acordate cu scopul stimulării vânzărilor, respectiv bauturi alcoolice, semicarcase de porc, lingouri din aur, calculatoare, telefoane, televizoare, autoturisme, moto scutere, tichete cadou, tichete combustibil, etc ce au fost acordate cu titlu gratuit unor persoane juridice în baza unor procese verbale de predare-primire, în cadrul unor concursuri sau campanii, contestatara precizează că *„în ceea ce privește lipsa unor decizii ale conducerii prin care să se aprobe bugete distincte pe campanii publicitare, facem precizarea că legislația fiscală nu menționează în niciun fel obligativitatea de a întocmi astfel de decizii, pentru a susține deductibilitatea fiscală a cheltuielilor de promovare”,* respectiv *„în ceea ce privește lipsa unor decizii ale conducerii prin care să se aprobe bugete distincte pe campanii publicitare, facem precizarea că legislația fiscală nu menționează în nici un fel obligativitatea de a întocmi astfel de decizii, pentru a susține deductibilitatea cheltuielilor de reclamă și publicitate. (...)”*

Or, justificarea acestor cheltuieli privind efectuarea lor în scopul obținerii de venituri impozabile se efectuează și prin prezentarea unui plan de marketing care trebuie adaptat în funcție de situația și nevoile specifice ale afacerii pentru care este creat, acesta trebuind să includă analiza pieței, strategia de marketing, previziunile de vânzări și bugetul alocat activităților de marketing, având în vedere faptul că aceste probe trebuie să prezinte un grad de exactitate (conform celor menționate la punctul anterior.)

În același sens este și punctul de vedere nr..X./14.07.2016 al Direcției de Legislație și Reglementări contabile din cadrul MFP, anexat în copie la dosarul cauzei, dat într-o speță asemănătoare, respectiv *”Referitor la „cheltuielile de*

marketing”, precizăm că reglementările contabile în vigoare nu menționează obligativitatea contabilizării distincte a acestor cheltuieli, entitățile stabilindu-și prin proceduri proprii modalitatea de urmărire a diferitelor categorii de cheltuieli pentru anumite acte normative (de exemplu, Codul fiscal) prevăd un anumit tratament specific.”

Astfel, contestatara trebuia să prezinte o analiza a pietei care trebuie să includă informații despre clienți (nevoi, așteptări, venituri, comportament de cumpărare, etc) și o analiză a nevoilor existente pe piața, care pot fi acoperite prin produsul/serviciul oferit de contestatară, or la dosarul cauzei în anexa nr.7 – pag.nr.122 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.07.2016, se regăsește un extras prin care se poartă prin mail o negociere între dl..X. și directorii de filiale referitoare la presupușii beneficiari reali ai avantajelor *“Mărcile proprii Inter Cars se promovează prin preț, nu prin promoții. (...) Observ cu neplăcere că singurele argumente pe care le aduci în discuție sunt prețul care trebuie să fie sub concurență, respectiv stimularea indirectă a vânzătorilor din magazine (...) Cei 6,5% se pot duce și către angajați, dacă este cazul.”*

Mai mult, Contractul de distribuție în regim de franciză nr.116/23.03.2012 precizează la Cap III Obligațiile distribuitorului pct.3.1.5. *„să realizeze activități de promovare și marketing, ale căror costuri vor fi suportate de către Client, după acceptarea formei în care se realizează și a cuantumului costurilor de către acesta”* or, în acest sens nu sunt prezentate documente justificative, respectiv care sunt aceste cheltuieli, cuantumul lor, procese verbale privind dovada îndeplinirii obligațiilor conform pct.3.1.16, din același contract.

Totodată, referitor la tichetele cadou acordate contestatara nu prezintă argumente și documente privind respectarea prevederilor art.2 alin.(1) din Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă și Normele de aplicare prevăzute la HG nr.1317/2006.

3. referitor la cheltuielile cu expozițiile, respectiv cu organizarea de evenimente - expoziții aferente cărora s-au înregistrat în evidențele contabile și s-au dedus cheltuieli aferente serviciilor de catering, spectacole de divertisment, concursuri divertisment și cazare destinate participanților la aceste târguri, contestatara precizează că *„organizarea unor liste cu persoanele participante la campaniile publicitare de tip eveniment nu constituie o obligație legală și nu intră sub incidența niciunui act normativ în vigoare, cu atât mai puțin sub incidența reglementărilor fiscale în vigoare”* or, organul de soluționare nu poate reține acest argument în condițiile în care listele cu persoanele participante la campanii probează natura de *„reclamă și publicitate”* a acestor achiziții, respectiv rolul acestor liste fiind acela de a oferi un grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în vederea evaluării atingerii obiectivelor stabilite.

În raport de cele invocate, se reține că societatea contestatoare nu a prezentat niciun studiu din care să reiasă situația distribuțiilor de piese auto anterior programelor promoționale, necesitatea asigurării acestor promoții de către societate și justificările economice pentru ca bunurile și serviciile să fie oferite gratuit, fără contraprestație. De asemenea, societatea nu a prezentat niciun plan de marketing, strategie de marketing, previziunile pentru vânzări care să prevadă condițiile în care o evaluarea periodică conduce la monitorizarea progresului

societății. În plus, o previziune a vanzarilor este un element obligatoriu, pentru ca sta la baza previziunilor de cash-flow.

Din cele anterior prezentate nu rezultă că bunurile și serviciile puse la dispoziție cu titlu gratuit în favoarea altor persoane sunt în strânsă legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice de către societatea contestatoare în înțelesul dispozițiilor legale în materie de TVA mai sus citate. În acest sens se reține că, fiind vorba de bunuri și servicii care nu fac parte din gama de servicii comercializate în mod obișnuit de către societate, nu este suficient ca acestea să fie oferite gratuit potențialilor clienți să aibă o legătură cu activitatea economică a societății, ci ca **acea legătură să fie atât de strânsă** încât, în lipsa acordării gratuite a bunurilor și serviciilor respective, desfășurarea în condiții optime a activității să fie periclitată.

În privința jurisprudenței europene în materie, se reține că în chiar cauza C-371/07 Danfoss A/S și AstraZeneca A/S invocată, instanța comunitară însăși a apreciat că numai în lumina unor informații obiective, care trebuie verificate, se poate aprecia că oferirea gratuită a bunurilor și serviciilor este efectuată în scopuri strict profesionale, adică în interesul desfășurării activității economice a persoanei impozabile (pct. 55 din hotărâre).

De asemenea, potrivit reținerilor Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr.484/2012, irevocabilă, pronunțată într-o speță similară *“Cheltuielile de protocol sunt cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii, iar cele de reclamă și publicitate reprezintă ansamblul de mijloace folosite pentru ca produsele aflate în vânzare să fie cunoscute și apreciate de către consumatori și prin care se realizează un sistem de comunicație la nivel de piață.*

Promovarea este o necesitate pentru înlăptuirea obiectivelor strategice și tactice ale întreprinderii, pentru înviorarea ciclului de viață al produsului, ca și pentru anihilarea efectelor acțiunilor ce duc la scaderea vanzarilor.[...]”

Astfel, potrivit cazului introdus spre soluționare la Curtea Europeană de Justiție, *“C-371/07 Danfoss A/S AstraZeneca A/S v Skatteministeriet”*, având ca obiect tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciului privind oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru, se precizează că *“art.6 alin.2 din Directiva a 6-a, echivalentul art.129 alin.4 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri, cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediul firmei, nu reprezintă o prestare de servicii cu plată, în condițiile în care există dovezi obiective că aceste mese sunt oferite în scopuri strict profesionale”*.

În raport de cele arătate anterior, se reține ca Inter Cars SRL nu a dovedit că oferirea cu titlu gratuit a bunurilor și serviciilor prezentate mai sus, este strâns legată de operarea în condiții optime a societății, motiv pentru care cheltuielile înregistrate de contestatoare în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile integral sunt cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil, respectiv TVA se colectează, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

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

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente TVA.

1.3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent diferențelor stabilite suplimentar în sumă de .X. lei (.X.+X.), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la:

- deductibilitatea cheltuielilor cu marfa lipsă în gestiune aferentă anului 2014, în sumă de .X. lei;

- diferența între registrul de evidență fiscală și declarația de impozit pe profit aferentă anului 2014, în sumă de .X. lei;

în condițiile în care argumentele prezentate cu privire la modul de stabilire a cuantumului acestor cheltuieli/TVA nu este susținut cu documente de natură să infirme modul de calcul al organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată 2009-2014, societatea a omis următoarele înregistrări în evidența fiscală:

a) să cuprinda la randul 34 - Alte cheltuieli nedeductibile fiscal-din formularul declarației anuale D101 din anul 2013 și 2014, valoarea de **.X. lei**, reprezentând:

- cheltuielile cu marfa lipsa din gestiune in valoare de **.X. lei** în anul 2013, respectiv **.X. lei** în anul 2014;

- cheltuielile nedeductibile cu taxa pe valoarea adaugata aferenta stocului de marfa lipsa, in suma de **.X. lei** în anul 2013, respectiv **.X. lei** în anul 2014, constatate cu ocazia efectuării inventarierii anuale, conform Procesului verbal de valorificare a inventarierii incheiat la 31.12.2013 și 31.12.2014, în condițiile în care la calculul pierderii fiscale/profitului impozabil aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) diferente in suma de **.X. lei**, intre cheltuielile nedeductibile fiscal evidentiata în Registrul de evidenta contabila pentru anul 2014 (altele decat cele legate de minusul la inventar si TVA aferenta) si cheltuielile nedeductibile fiscal cuprinse in D 101 aferenta aceleiasi perioade.

c) eroare de completare, care se refera la constituirea rezervei legale deductibila, in suma de **.X. lei**, necuprinsa în declarația anuală D101-2014.

Astfel, cheltuielile nedeductibile in valoare totala de **.X. lei (.X.+X.)**,

nedeclarate de societate, au fost luate in calcul de catre organele de inspectie fiscala la determinarea pierderii fiscale/profitului impozabil în condițiile în care nu au fost respectate prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință, 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.[...]”

coroborat cu pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

În conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus, 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, iar veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Din documentele puse la dispozitie in timpul inspectiei fiscale, respectiv Registrul de evidenta fiscala intocmit la 31.12.2014, se reține că sumele reprezentand valoarea marfurilor constatate minus la inventar, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, constatate ca urmare a inventarierilor efectuate la finalul anilor 2013 si 2014, au fost cuprinse ca si cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul rezultatelor financiare in anul 2014, cumulat, chiar de catre societatea verificata, doar ca aceste sume nu au fost cuprinse si in declaratiile anuale privind impozitul pe profit-D101.

De asemenea, suma de .X. lei a rezultat ca diferenta între sumele reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal evidentiata in Registrul de evidenta fiscala si declaratia D101 aferenta anului 2014, ca urmare a confruntarilor efectuate, în condițiile în care a fost corect inregistrata si cuprinsa la calculul rezultatelor financiare ale societatii, dar nedeclarata, rezultata in urma unor corectii efectuate din perioadele precedente privind cheltuielile nedeductibile fiscal.

Or, organele de inspectie fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea

contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Referitor la argumentele societății :

a) *“echipa de inspecție fiscală nu a avut în vedere faptul că din suma de .X. lei reprezentând minusuri inventar, suma de .X. lei reprezintă minusuri inventar pentru anul 2014 ce au fost imputate societății .X.. SUC. .X.. În acest sens, prezentăm în Anexa 8 la contestație: factura și contractul de servicii logistice încheiat cu acest furnizor.”*

Astfel, din analiza acestor documente prezentate la dosarul contestației, se reține că .X. SRL a facturat „*Penalties according to ctr for logistic services*” către .X.. SUC. .X., în sumă de .X. lei, societate cu care contestatara avea încheiat contractul de servicii de logistică din data de 01.06.2014, dar fără a se identifica suma contestată în sumă de .X. lei, în condițiile în care anexa la factură nu este concludentă în acest sens, respectiv faptul că în suma de .X. lei este cuprinsă suma de .X. lei care reprezintă *minusuri la inventar* la depozitul C.

Mai mult, conform anexelor din contractul de servicii de logistică din data de 01.06.2014, se prevede că trebuie să existe un raport al diferențelor și o decizie (anexa nr.4), iar procedura anuală de inventariere a stocului a respectat etapele inventarului efectuat la depozitul .X..

Totodată, se reține că societatea a înregistrat ca fiind nedeductibile cheltuieli reprezentând *marfă minus inventar* în sumă de .X. lei și *TVA marfă minus inventar* în sumă de .X. lei, dar fără a fi și declarate prin declarația 101, ceea ce dovedeste ca si-a asumat lipsa la inventar, fara a identifica persoane vinovate la momentul inspecției fiscale, întrucât documentele menționate mai sus au fost prezentate doar la dosarul contestației.

b) *„Organele de inspecție fiscală nu au invocat dispozițiile legale în baza cărora au considerat nedeductibilă fiscal suma de .X. lei. Simpla necorelare a registrului de evidență fiscală cu declarația de impozit pe profit nu ar trebui să conducă automat la concluzia că eroarea se regăsește în declarația de impozit pe profit.”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că din constatările din raportul de inspecție fiscală reiese că din evidențele fiscale ale contestatarii organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a aplicat prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu a fost calculată corect baza impozabilă a impozitului pe profit.

c) *„(...) tot în Raportul de inspecție fiscală la pag.7 orgaele fiscale au consemnat faptul că societatea nu a preluat în declarația de impozit pe profit suma de .X. lei reprezentând rezerva legală (...). astfel, organele fiscale au concluzionat că eroarea societăți a constat doar în neraportarea sumei suplimentare de .X. lei drept cheltuială nedeductibilă fără a lua în considerare și neraportarea sumei deductibile suplimentare de .X. lei”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că din constatările din raportul de inspecție

fiscală reiese că organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea sumelor inscrise in Registrul de evidenta fiscala privind modul de calcul al impozitului pe profit pentru anul 2014 si compararea acestora cu sumele inscrise in declaratia 101 aferenta aceleiasi perioade.

Astfel, s-a constatat ca in Registrul de evidenta fiscala totalul cheltuielilor nedeductibile fiscal este in valoare de .X. lei, iar in D101 total cheltuieli nedeductibile (rd.35) este in valoare de .X. lei. Diferenta in cuantum de .X. lei este compusa din valoarea marfii lipsa la inventar (.X. lei), TVA marfa lipsa la inventar (.X. lei), ramanand o diferenta in suma de .X. lei, reprezentand alte cheltuieli nedeductibile fiscal, necuprinse in D101-2014.

In Registrul de evidenta fiscala, la modul de determinare a rezultatului financiar, societatea a tinut cont de rezerva legala in valoare de .X. lei, insa aceasta suma nu a fost inscrisa in D101, la rd.16. Organele de inspectie fiscala, la modul de determinare a rezultatului financiar aferent anului 2014, au cuprins ca si cheltuieli nedeductibile fiscal doar suma de .X. lei, rezultata ca diferenta intre suma de .X. lei, cheltuieli nedeductibile fiscal, necuprinse in D101-2014 si suma de .X. lei, reprezentand rezerva legala necuprinsa in D101-2014.

Prin urmare, suma de .X. lei a fost corect inclusa in baza de impozitare a impozitului pe profit, ca suma suplimentară.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care, în conformitate cu art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de .X. SRL pentru acest capăt de cerere.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei, reprezentând:

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

1.4. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei reprezentând în diferența de TVA colectată înregistrată în evidența contabilă și valoarea TVA colectată înregistrată în decontul lunii februarie 2015, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Nationala de Administrare Fiscala prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care în decizia de impunere nu s-a invocat temeiul de drept incident.

În fapt, suma de .X. lei a rezultat ca diferența între sumele existente în evidența contabilă și deconturile de TVA (care nu au fost în concordanță în întreaga perioadă verificată), în condițiile în care suma a fost recunoscută ca fiind corect înregistrată în contabilitate și rezultată în urma unor corecții efectuate din perioadele precedente privind TVA colectată.

În legătură cu acest aspect contestatara precizează că „organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea a subevaluat TVA de plată cu suma de .X. lei fără a verifica mai departe de unde provine această diferență, ce reprezintă sau din ce se compune. Echipa de inspecție fiscală a presupus, fără o argumentare faptică sau juridică, că această diferență ar trebui colectată suplimentar de societate.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.43 alin.2 lit.e) și lit.f), art.94 alin.(1) și (2) și art.109 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale care precizează :

“ART. 43 - **Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**
Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente :

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept; [...]

ART. 94 - **Obiectul și funcțiile inspecției fiscale**

“(1) **Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

(2) **Inspecția fiscală are următoarele atribuții:**

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

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

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

“ART. 109 - **Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

(1) **Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.**

[...]

(3) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) **deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;(…).**”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organul de inspecție fiscală procedează la verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și

faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă, *respectiv trebuie să stabilească corect* baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală *declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale* iar rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale, care stă la baza emiterii deciziei de impunere.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-BN .X./20.07.2016 și Decizia de impunere nr.F-BN .X./20.07.2016, se precizează că suma de .X. lei a rezultat ca diferența între sumele existente în evidența contabilă și deconturile de TVA , respectiv „*între decontul de taxă aferent lunii februarie 2015 și evidența contabilă aferentă perioadei s-a constatat o diferență în suma de .X. lei – taxă colectată nedeclarată*”, fără a fi invocat temeiul de drept.

Se constată că organul de soluționare nu poate identifica TVA în sumă de .X. lei, în condițiile în care nu este prezentată pe întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, succesiunea și componența diferenței înscrise în actele administrative susmenționate și nu este prezentat în mod clar, coerent și complet motivul de fapt și temeiul de drept care a determinat calculul diferenței de TVA cu influențe asupra cuantumului de TVA stabilită suplimentar.

În actele administrative fiscale contestate nu se menționează dacă au fost analizate toate deconturile de TVA depuse de petentă la organul fiscal teritorial pentru perioada analizată, corelat cu evidența contabilă a contestatarii, respectiv de unde provine această diferență, componența sa, respectiv ce reprezintă diferența de TVA colectată, fapt pentru care se reține ca întemeiată susținerea contestatarii cu privire la lipsa argumentelor factice și juridice.

Având în vedere că prin actul administrativ contestat nu se precizează temeiul de drept și cel de fapt pentru care se colectează TVA în sumă de .X. lei și având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că în speța în cauză se impune respectarea prevederilor legale incidente cauzei, respectiv determinarea TVA colectată conform declarațiilor depuse corelat cu evidența contabilă și întrucât organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea identificării acestei taxe, neputându-se substitui organului de inspecție fiscală se va face aplicarea art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și **se va desființa parțial decizia de impunere** contestată, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere.

Cât privește accesoriile în sumă de X lei, având în vedere principiul de drept “*accessorium sequitur principale*” acestea vor urma calea principalului, fapt pentru care decizia de impunere va fi desființată și în ceea ce privește cuantumul acestora, iar la reanalizare organele de inspecție fiscală urmează să aibă în vedere toate argumentele contestatarii.

1.5. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei, aferentă livrărilor intracomunitare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă livrările intracomunitare de bunuri efectuate de .X. SRL către partenerii intracomunitari .X. .X.- Spania si .X. - Ungaria sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului, înscris în facturi nu era alocat de statul membru în perioada emiterii facturilor.

În fapt, .X. SRL a efectuat livrări intracomunitare, iar în urma solicitării de informații de la Compartimentului Județean de Informații Fiscale .X., referitor la verificarea codurilor de înregistrare în scopuri TVA a partenerilor externi, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- codul de TVA .X. al partenerului extern .X. .X. - Spania, a fost valabil în perioada 01.11.2014 - prezent – tranzacțiile având loc în perioada 06.2014-12.2014, astfel încât, taxa colectată în suma de .X. lei, stabilită suplimentar la control, a fost calculată pentru livrările în valoare .X. lei, efectuate în perioada 06.2014-10.2014;

- codul de TVA .X. al partenerului extern .X. - Ungaria, a fost valabil în perioada 23.03.2011-07.01.2015 – tranzacțiile având loc în perioada 01.2015-06.2015, astfel încât, taxa colectată în suma de .X. lei, stabilită suplimentar la control, a fost calculată pentru livrările în valoare .X. lei, efectuate în întreaga perioadă cuprinsă între 01.2015-06.2015.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cazul celor două societăți beneficiare, .X. .X. - Spania si .X. - Ungaria, în perioada în care nu au deținut un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, tranzacțiile derulate cu acestea nu sunt scutite de taxă, fiind stabilită suplimentar la control TVA colectată în valoare totală de .X. lei, întrucât nu se încadrează în prevederile art.143 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.10 alin.1) lit.a) din OMEF nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.1) lit.a) - i), art.143 alin.2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece cumpărătorul nu a comunicat vânzătorului .X. SRL, un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA.

În drept, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor :

“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, (...)”

iar conform alin.(3) al aceluiași articol de lege :

„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile

prevăzute la alin.(1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor legale citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct.1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Totodată, potrivit art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală, se reține că la baza impunerii au stat informațiile furnizate de Compartimentului Județean de Informații Fiscale .X., în legătură cu partenerii intracomunitari ai .X. SRL, din perioada supusă inspecției fiscale, din care rezultă că:

- în perioada 06.2014-10.2014, partenerul extern .X. .X. - Spania nu a deținut cod TVA valabil, codul de TVA .X. fiind valabil în perioada 01.11.2014-prezent, iar tranzacțiile au avut loc în perioada 06.2014-12.2014, fapt pentru care taxa colectată în suma de .X. lei, a fost stabilită suplimentar la inspecția fiscală;

- în perioada 01.2015-06.2015, partenerul extern .X. - Ungaria nu a deținut cod TVA valabil, codul de TVA .X. fiind valabil în perioada 23.03.2011-07.01.2015, iar tranzacțiile au avut loc în perioada 01.2015-06.2015, fapt pentru care taxa colectată în suma de .X. lei a fost stabilită suplimentar la inspecția fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru livrările efectuate către partenerii .X. .X. - Spania și .X. - Ungaria, în perioada în care nu au deținut un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA.

Argumentul contestatarii potrivit căruia *„subscrisa a prezentat probe suficiente referitor la respectarea condițiilor de fond în ceea ce privește efectuarea livrărilor intracomunitare. În acest sens, subscrisa a prezentat organelor de inspecție fiscală documente de transport care probează efectuarea livrărilor intracomunitare, iar în ceea ce privește statutul de persoană impozabilă a societăților cumpărătoare, acesta este probat de însăși faptul că acestea au fost înregistrate în scopuri de TVA, anterior sau ulterior desfășurării operațiunilor.”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei atâta vreme cât legiuitorul a prevăzut expresis verbis că, una din condițiile obligatorii de aplicabilitate a scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri este prezentarea facturii care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru.

Astfel, prin invocarea faptului că deține documente care atestă transportul bunurilor, contestatoarea încearcă să inducă ideea că orice livrare de bunuri care parasesc teritoriul României (livrare intracomunitară) este implicit scutită de TVA, *trecând sub tăcere faptul că legea prevede în mod expres că scutirea de TVA se acordă doar pentru livrările intracomunitare în care clientul comunică furnizorului un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru decât România*. Or, organele de inspecție fiscală nu au contestat faptul că livrările respective sunt livrări intracomunitare, ci au constatat că ele nu pot beneficia de scutire deoarece clienții nu au un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din Spania și Ungaria pentru perioada impusă, contestatoarea însăși recunoscând că acest client nu este înregistrat în scopuri de taxă în Uniunea Europeană pentru respectiva perioadă.

Sub aspectul legislației comunitare invocate de contestatară, se reține și implicit autoritățile naționale, au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componenta a acqius-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă.

Astfel, în ceea ce privește invocarea Cauzei C-587/10 pentru care Curtea declară:

„Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 98/80/CE a Consiliului din 12 octombrie 1998, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca administrația fiscală a unui stat membru să condiționeze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare de transmiterea de către furnizor a numărului de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată al persoanei care achiziționează bunurile, sub rezerva totuși ca acordarea acestei scutiri să nu fie refuzată pentru simplul motiv că această obligație nu a fost respectată atunci când furnizorul nu poate, cu bună-credință și după ce a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, să transmită acest număr, dar transmite, pe de altă parte, alte indicații de natură să demonstreze în mod suficient că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă acționând ca atare în operațiunea în cauză.”, respectiv invocarea reglementărilor aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), organul de soluționare reține că aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte, respectiv la pct.8, se prevede că *„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, sub rezerva respectării principiului tratamentului egal pentru operațiunile interne și operațiunile desfășurate între statele membre de persoane impozabile și cu condiția ca aceste obligații să nu implice, în schimburile comerciale dintre statele membre, formalități la trecerea frontierei.”*

Față de cele de mai sus, argumentele și documentele depuse de societate în susținerea cauzei în speță nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu sunt de natură să facă dovada validității codului de înregistrare în scopuri de TVA a partenerilor intracomunitar, la data efectuării livrărilor intracomunitare.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată dispusă la colectare.

Referitor la accesoriile în suma de **.X. lei** aferente TVA în suma de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul și întrucât contestatara nu aduce argumente privind calculul eronat al acestora sau cota aplicată, se va respinge ca neintemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit**
- **.X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente TVA, cauza supusa solutionarii este**
daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei
Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta cu soluționarea pe fond
a contestației, în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în
susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin contestația formulată se contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016, respectiv impozit pe profit și TVA în suma **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prin contestația formulată se prezintă argumente pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA, fără ca societatea să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept în susținerea propriei cauze și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- c) *motivele de fapt și de drept;*
d) *dovezile pe care se întemeiază ”;*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

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

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

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

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

„ART. 276

Soluționarea contestației

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

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

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

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

Se reține că .X. SRL nu contestă întreaga bază impozabilă, respectiv întregul quantum al obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ atacat, înțelegând totodată să nu aduca argumente și să invoce temeuri de drept pentru baza impozabilă de .X. lei careia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de .X. lei, și pentru TVA în sumă de .X. lei.

Organul de soluționare a contestației reține că accesoriile în sumă de **.X. lei**, contestate de societate, dar pentru care nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept sunt aferente acestor obligații fiscale principale.

Astfel, întrucât .X. SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată privind debitul stabilit suplimentar contestat, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

3. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./20.07.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./20.07.2016, comunicată contribuabilului, s-a dispus .X. SRL măsura nr.1.1,

respectiv că „societatea va înregistra în evidența contabilă sumele suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă de totală de .X. lei”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv: *“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGAMC au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar și TVA suplimentară, precum și accesorii aferente acestora fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere contestată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./20.07.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. nu s-a stabilit în sarcina .X. SRL diminuarea pierderii fiscale, ci o măsură pe care contestatara trebuie să o aducă la îndeplinire, respectiv „societatea va înregistra în evidența contabilă sumele suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă de totală de .X. lei”, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272

alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului”.*

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

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

D E C I D E:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor .X., respectiv pentru suma de X lei, reprezentând:

- .X. lei TVA,
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la refacerea inspecției fiscale pe aceeași perioadă și având ca obiect aceeași taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate

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

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BN .X./20.07.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de .X. SRL împotriva măsurii dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./20.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ fiscal competent de soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,

.X.

DIRECTOR GENERAL ADJUNCT,

.X.