



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția 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. 281/2016
privind solutionarea contestatiei formulată de
.X. SA
inregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1599/19.08.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./17.08.20166, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1599/19.08.2016 asupra contestației formulată de **.X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., înregistrată la ORC sub nr..X./2005, CUI RO .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./24.06.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.06.2016.

.X. SA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./24.06.2016, respectiv 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.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal, respectiv **24.06.2016**, așa cum rezultă din mențiunea de pe copia Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./24.06.2016, purtând semnătura și ștampila societății contestate,

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 **22.07.2016**, fiind înregistrată la organul fiscal emitent sub nr..X. potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală pentru persoane juridice din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.06.2016, societatea susține următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Contestatara susține că obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit stabilite prin neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate pe anul 2009 au fost stabilite nelegal ca fiind datorate după împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv prin încălcarea termenului de prescripție stabilit de reglementările legale.

Se arată că baza de impunere a obligației fiscale reprezentând impozit pe profit s-a născut în anul 2009, astfel ca perioada de prescripție ar fi expirat începând cu luna ianuarie a anului 2015, cu excepția cazului în care ar fi intervenit evenimente care să atragă întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Societatea invocă prevederile art.91 alin.(1), art.92 și 23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și cu prevederile din OMFP nr.3055/2009 aplicabile pe perioada verificată.

În susținere invocă practica judiciară recentă a Curților de Apel, astfel:

- Decizia irevocabilă nr..X./X, pronunțată în ședința publică în data de 11 iunie 2009 de către Curtea de Apel .X., Secția de contencios administrativ și fiscal, care a admis critica reclamantului potrivit căreia: *„Potrivit art. 23 Cod de procedura fiscală, creanța fiscală și obligația fiscală corelativă s-au născut în momentul în care, potrivit legii, s-a constituit baza de impunere care le-au generat, adică în*

cursul anului 2002, termenul de prescripție a început sa curgă la data de 1 ianuarie 2003 si s-a împlinit la data de 31 decembrie 2007, data pana la care organul fiscal a îndeplinit in mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabila."

- Decizia irevocabila nr..X./X, pronunțata in ședința publica in data de 5 decembrie 2005 de către Curtea de Apel .X., Secția de contencios administrativ si fiscal, a hotarat ca *„în privința obligațiilor bugetare se constata ca sunt incidente dispozițiile art.23 C. proc. fiscala indicate si de către parata si care arata ca dreptul de creanța fiscala si obligația fiscala corelativa se nasc in momentul in care se constituie baza de impunere care le generează. Fata de natura impozitelor datorate se poate constata ca baza de impunere a fost generata la momentul inițial al realizării operațiunii tehnico-materiale ce a determinat nașterea impozitului, respectiv emiterea facturii pentru veniturile obținute din închirieri”*.

Prevederile referitoare la efectele împlinirii termenului de prescripție si obligația autorității de a inceta masurile de realizare in privința unor creanțe fiscale prescrise sunt corelative unui drept subiectiv al contribuabilului. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale se coroborează prin analogie cu regulile prescripției civile privind dreptul la acțiune. Numai un demers de realizare a creanței validat jurisdictional e susceptibil sa suspende si sa întrerupă prescripția fiscala.

In subsidiar, chiar si in situația in care intervine achitarea debitului fiscal de către contribuabil nu constituie plata voluntara si ca atare nu intrerupe prescripția (a se vedea in acest sens: Decizia nr..X7/2011 emisa de ANAF Direcția Generala de Soluționare a Contestației, Sentința Tribunalului .X. nr..X. din 26.06.2012 in dosar nr..X./2012 si Decizia nr..X./2013 pronunțata de Curtea de Apel .X. la data de 08.03.2013 în dosarul nr.nr..X./2012).

Prin urmare, in baza prevederilor art.93 din Codul de procedura fiscala ca urmare a efectului împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale *"organul fiscal trebuia sa constate împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, si sa procedeze la incetarea procedurii de emitere a titlului de creanța fiscala"* cu privire la obligațiile fiscale prescrise.

Societatea consideră ca organele de inspecție fiscală isi exercita dreptul de apreciere prevăzut la art.6 din Codul de procedura fiscala privind modalitatea de calcul al termenului de prescripție in mod defectuos, deși dispozițiile prevăzute la pct.6.1 din HG nr.1050/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala impun ca aceasta apreciere sa se realizeze pe probe si text de lege.

De asemenea, contestatara invocă prevederile art.7 si art.12 din Codul de procedura fiscala arătând că, dreptul de apreciere se considera ca nu este discreționar, ci se bazeaza pe principiul rezonabilitatii si proportionalitatii, iar organele de inspecție fiscală nu fac nicio trimitere concreta si nici macar aluziva la dispozițiile articolelor legate de termenul de depunere a declarațiilor fiscale de

impozit pe profit, cum ar fi, de exemplu, art.34 alin.1 lit.b si alin.11 din Codul fiscal, ceea ce face sa circumscrie acțiunile organului de inspecție fiscală in categoria excesului de putere reglementat de art.2 lit.n din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ.

Totodată, invocă dispozițiile art.1 și art.2 din Decretul nr.167/1958 si dispozițiile art. 2.503 din Codul Civil, în sensul că odata cu stingerea dreptului la acțiune privind un drept principal, se stinge si dreptul la acțiune privind drepturile accesorii (a se vedea *Decizia Civila nr.1292 din data de 05.11.2009 a Curții de Apel .X._Secția Contencios Administrativ si Fiscal*).

Ca urmare, societatea susține că obligația suplimentară de impozit pe profit la nivelul anului 2009, a fost stabilită nelegal ca fiind datorată, după împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, intrucat baza de impunere a obligației fiscale suplimentare de impozit pe profit stabilită de organele de inspecție fiscală prin neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate în anul 2009 (cheltuielile cu serviciile de merchandising prestate de .X. SRL la nivelul anului 2009 in suma de .X. lei, _cheltuielile cu serviciile .X. si serviciile .X. prestate de SNC .X. Franța la nivelul anului 2009 in suma de .X. lei, cheltuielile cu serviciile de prestate de .X. Franța la nivelul anului 2009 in suma de .X. lei, cheltuielile cu cotizațiile facturate de .X. Franța la nivelul anului 2009 in suma de .X. lei, cheltuielile cu achizițiile de bunuri si servicii de la contribuabili declarați inactivi la nivelul anului 2009 in suma de .X. lei), s-a născut in anul 2009.

Având in vedere faptul ca dreptul de creanța fiscală si obligația fiscală corelativă se nasc incepand cu aceeași perioadă, rezulta ca perioada de prescripție de 5 ani incepe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui in care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale de impozit pe profit. In situația societății, termenul de prescripție pentru obligațiile suplimentare de impozit pe profit aferente anului 2009 incepe sa curgă de la 01.01.2010, astfel ca la data inceperii inspecției fiscale (07.09.2015) care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F- MC .X./24.06.2016 termenul de prescripție a fost depășit.

Pe cale de consecință, societatea considera ca, in mod nelegal, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit pe anul 2009, in condițiile in care la data emiterii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./24.06.2016 aceste obligații erau prescrise.

Totodată, nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală in ceea ce privește accesoriile aferente obligației fiscale reprezentând impozit pe profit pe anul 2009 avand in vedere ca in baza *principiului prescrierii acțiunii privind un drept subiectiv accesoriu odata cu prescrierea acțiunii privind un drept subiectiv principal*, care este incident si in materia prescripției extinctive, dreptul accesoriu urmează soarta dreptului principal (*accessorium sequitur principale*).

In ceea ce privește plățile efectuate in contul impozitului pe profit sau a accesoriilor aferente după împlinirea termenului de prescripție nu pot fi de natura sa intrerupa cursul prescripției extinctive, in sensul dispozițiilor art.16 din Decretul nr.167/1958.

Prin urmare, stingerea debitului nu are ca rezultat suspendarea sau intreruperea termenului de prescripție a sumei de accesorii aferente acestuia (a se vedea in acest sens: *Decizia nr..X. din 1 noiembrie 2002 pronunțata de Tribunalul .X. - Secția comerciala; Sentința civila pronunțata in Dosarul nr..X./2011 de Tribunalul .X., Secția Mixta de Contencios Administrativ si Fiscal; Decizia Civila nr.X pronunțata in ședința publica din data de 23 iunie 2008 de Curtea de Apel .X., Secția de Contencios Administrativ si Fiscal*).

Având în vedere principiul prescrierii acțiunii privind un drept subiectiv societatea considera ca nu exista un temei legal in baza caruia sa ii fie imputate accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2009, obligații fiscale pentru care termenul de prescripție a fost depășit.

2. Contestatara susține că în cazul cheltuielilor cu serviciile facturate de SNC .X. Franța, .X. SRL Franța, .X. Franța și .X. Franța organele de inspecție fiscală nu au calculat și stabilit cheltuielile și TVA și nu au prezentat **motivele de fapt** conform cărora societatea nu avea dreptul să-și exercite dreptul de deducere.

De asemenea, în ce privește temeiul de drept, societatea susține că are un caracter formal și nu unul efectiv.

Astfel contestatara susține că prin „motive” trebuie înțelese atât prevederile juridice care îndreptățesc instituțiile să ia măsuri, cât și rațiunile ce motivează instituțiile să emită actul în cauză.

De asemenea, motivarea constituie una dintre condițiile de legalitate și validitate a actului administrativ, inclusiv a actului administrativ fiscal și se sancționează cu anularea, având în vedere că se întemeiază pe o motivație extrem de sumară constând în afirmații cu caracter general ce contravine prevederilor art.31 alin.(2) din Constituția României.

Curtea Europeană de Justiție a decis că o motivare insuficientă sau greșită este considerată a fi echivalentă cu o lipsă a motivării actelor (a se vedea Deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X./11.04.2008 și nr..X./27.06.2008).

Nerespectarea cerinței de motivare în fapt a permis organelor de inspecție fiscală încălcarea principiului certitudinii impunerii care presupune ca mărimea sumei datorate să fie certă și nu arbitrară.

Societatea susține că prin nerespectarea condițiilor privind motivare a actului administrativ fiscal s-a produs o vătămare societății care constă în reținerea unei stări de fapt contrare realității cu consecința încălcării drepturilor societății constând în impunerea unor obligații suplimentare de plată în contextul în care acestea nu sunt justificate din punct de vedere legal și în conformitate cu

prevederile art.43 din Codul de procedură fiscală, nerespectarea cerințelor de formă sancționându-se cu nulitatea actului.

B. ASPECTE DE FOND

B.I. Impozitul pe profit

1. Referitor la cheltuielile cu serviciile de sinergii internaționale, serviciile .X. si serviciile achiziții .X. prestate de SNC .X. Franța în perioada 2009 și 2013 – 2014, contestatara susține că SNC .X. este furnizorul societății pentru produse preponderent nealimentare (mărfuri) din afara României. Independent de activitatea de achiziții mărfuri, SNC .X. este si prestator de servicii accesorii achizițiilor de marfa: sinergii internaționale, .X. si licitații.

SNC .X. asigura activitate de servicii în beneficiul societăților grupului .X., inclusiv .X. Ro, prin intermediul mai multor departamente:

- .X. (SIR): are scopul de a facilita colaborarea între societățile din grupul .X. la **elaborarea unor game de produse si strategii comerciale comune.**

- .X. .X. (.X.) si .X. (.X. .X.): insarcinat de către .X. si in special de către cumpărătorii sai lideri sa **pună in aplicare proiecte de creare de produse nealimentare sub marca .X. si la primul preț**, stabilite de către Synergies.

- .X. si licitații: insarcinat cu punerea in aplicare a soluțiilor Business to Business între distribuitori si furnizori, oferă asistenta societăților din grupul .X. si propune acestora din urma soluții .X. pe internet (licitații, alinierea datelor) in scopul **optimizării raporturilor acestora de achiziție si de lanț de aprovizionare.**

Prin Synergie se identifica o nevoie de a crea o gama de produse sub marca .X. (comune sau locale) sau un prim preț pe familie de produse. Membrii sai actioneaza in special cu privire la: convergenta gamelor; crearea de produse .X. sau a primului preț al produselor economice; achizițiile comune de produse; dezvoltarea sau crearea de operațiuni comerciale (puterea ofertei, operațiuni inovatoare).

Achiziționarea centralizata a mărfurilor (mai ales mărfuri brand .X.) oferă beneficiul societăților grupului .X., inclusiv .X. Ro de a avea putere de negociere cu furnizorii asigurând astfel costuri optimizate. De asemenea, beneficiile pe care un astfel de mecanism il aduce flecarei entitati din grup il oferă si faptul ca se asigura posibilitatea societăților din grupul .X. de a invata din experiența celorlalți membri ai grupului, de a pune împreuna tot know-how-ul in scopul creării de noi produse sau de a dezvolta unele produse inclusiv mărci dezvoltate local si a face lucrurile in comun.

Ca parte a acestor servicii cheltuielile includ in special: cheltuieli de personal ale personalului implicat si ale directorilor de convergenta dedicați activitatii de sinergie, ce vor lucra in beneficiul societăților .X.; cheltuieli de deplasare in scopul efectuării unei activitati de aprovizionare menita sa identifice cel mai potrivit

furnizor pentru a răspunde nevoii identificate; inchirierea sălilor și instrumentelor informatice; traduceri efectuate de către organisme specializate.

Ca parte a costurilor de creare a mărcilor locale sunt incluse: cheltuieli cu personalul aferent, amortizări, deplasări pentru auditul calitatii la furnizori și altele asemenea, sunt cheltuieli ale perioadei. Acestea se recuperează în prețul de vânzare al produselor. În același sens trebuie avute în vedere și serviciile prestate de SNC .X., pentru care societățile grupului .X. au decis să le evidențieze separat, sub forma serviciilor, pentru a ține transparent acest cost la nivelul tarilor beneficiare. Într-o achiziție și comercializarea mărfurilor marca .X., presupune implicit parcurgerea acestor etape cu costurile aferente, atât la nivel local, cât și la nivel internațional.

Așadar, societatea susține că este vorba despre punerea în comun a mijloacelor și resurselor grupului în cadrul unei structuri comune (SNC .X. Franța) care să asigure strategia globală a grupului .X. prin concepția uniformă a magazinelor, a serviciilor destinate clienților, a proiectării și a selecției mărfurilor, punerea în aplicare a proiectelor de creare de produse nealimentare sub marca .X. și la primul preț, optimizarea raporturilor acestora de achiziție și de lanț de aprovizionare.

Societatea descrie pe larg rolul fiecărui departament și a naturii serviciilor pe care .X. Ro le-a primit de la SNC .X. Franța, pe fiecare departament în parte:

- **.X. (SIR):** Activitățile prestate sunt activități care au ca rol colaborarea între țările grupului .X. pentru eficientizarea achizițiilor și a bunelor practici, adică definirea proiectelor, nevoilor și gamelor de produse comune care vor fi comercializate prin intermediul magazinelor .X..

Acest departament reprezintă echipa și experiența de unde reprezentanții țării unde este prezent grupul se inspiră pentru largirea gamelor de mărfuri achiziționate, atât din punct de vedere al produselor noi/necomercializate încă pe piața țării (pentru acoperirea unor nevoi încă în fază de analiză și dezvoltare pe piața respectivă: BIO și produse internaționale), cât și pentru fundamentarea mărcilor .X. din punct de vedere al calitatii, notorietății, raport calitate-preț, atractivității (marca .X. Import, .X., .X., .X., X's). Astfel, sunt aleși reprezentanți din fiecare țară care sunt coordonați de un șef de sinergie/echipa. Astfel, reprezentanții din fiecare țară .X. (România, Franța, Spania, Italia, Polonia, Rusia, Ungaria, China, Ucraina, Portugalia) se reunesc periodic și, pe baza experienței lor, definesc proiectele comune, inovatoare din perioada următoare (Crăciun, Paste, Sport, Aniversar, Sf. Valentin, Halloween, întoarcerea la școală, etc), definesc nevoile comune care să satisfacă consumatorii .X. (nevoia de natural, de prim preț, sănătate, modernitate, eco), definesc gamele de produse și articolele care vor fi incluse în colecțiile/proiectele anului următor.

În cadrul sinergiilor, se pot defini, atât produse marca proprie, cât și produse brand furnizor. Articolele astfel definite se proiectează în colecții planificate a fi realizate și livrate țării, astfel luând naștere colecții gen ABM (colecții bebeluș), colecția Copil (haine copii) din categoria Proiecte Textile sau Colecția de jucării,

papetarie si decoratiuni de Crăciun. Fiecare colecție se aproba de sinergii, iar echipele definesc toate detaliile colecției: nume, număr articole, culori, materiale, mărimi, interval de preț acceptate de terti asa incat sa se respecte politica de preț .X. (de ex: Discount generalizat pentru societatea .X. Ro). Aceste activitati au in spate costuri cu echipele participante: personal, deplasări, conferințe, consultanți, birotica, desene, traduceri, etc. Este vorba așadar de punerea la dispoziție a celor mai bune resurse ale grupului .X. in cadrul unei structuri comune pentru a crea valoare in definirea si crearea mărfurilor ce vor fi comercializate prin magazinele .X..

Prețul acestor servicii este facturat direct de către societatea afiliata SNC .X. către .X. Ro, cumpărătorii finali ai acestor produse nealimentare sub marca .X. sau ai primului preț. Remunerația societății afiliate SNC .X. este calculata pe baza costurilor de funcționare bugetate de SNC .X., fiind apoi repartizate proporțional cu cifra de afaceri a anului N-1 a .X. Ro in cifra de afaceri a grupului .X.. Astfel, procesul propune punerea in comun a mijloacelor si resurselor grupului .X. in cadrul unei structuri comune, nu exista o valoare adaugata suplimentara adusa de către societatea afiliata SNC .X..

- **Servicii Achiziții APFN (.X. .X.) si Serviciul .X. (.X. .X.)**. Multe dintre tarile grupului nu au mijloacele pentru a dezvolta o marca proprie la propriul nivel. Mai mult, fiind vorba despre produse nealimentare, caracteristicile produselor sunt, in general, foarte apropiate, așadar, negociabile pentru grup.

Aceste servicii constau in gasirea si negocierea furnizorilor capabili sa producă si sa livreze in condiții de calitate colecțiile definite de sinergiile internaționale. Echipa este formata din experți tehnici in calitate, negociatori, personal specializat desemnat de Sinergiile Internationale sa pună in aplicare proiectele de creare a produselor nealimentare sub marca .X. sau originala si la prim preț. Aceștia garanteaza buna desfășurare a proiectelor, calitatea produselor etc. Echipa este formata din specialiști proveniți din diverse tari .X. si gestionează o sala de colectii/expozitie permanenta prin intermediul careia tarile isi formulează comenzile de produse.

Documentele justificative aferente acestor servicii sunt: prezentări, reuniuni, colecții. Echipa coordonează crearea produselor din cataloage, definirea caietelor de sarcini, organizarea licitațiilor respectând standardele de calitate, norme legale, grafice, se definesc realizarea impachetarii si a etichetării.

Serviciul .X. are ca rol definirea calitatii mărfurilor destinate colecțiilor, testarea calitatii, comunicarea cu furnizorii, colectarea tuturor informațiilor obligatorii pentru comercializarea produselor (instrucțiuni de folosire, norme de consum si siguranța alimentara etc). De asemenea, echipa .X. poate acorda servicii de consultanta si de training-formare tarilor pentru dezvoltarea mărcilor proprii locale. In cazul in care intreg bugetul prevăzut nu va fi consumat de către societatea afiliata SNC .X., este prevăzută rambursarea proporționala a cotizației societății afiliate, in cazul de fata .X. Ro, la încheierea fiecărui exercițiu financiar in cauza.

Prețul acestor servicii este facturat de către societatea afiliată SNC .X. către .X. Ro, cumpărători finali ai acestor produse nealimentare sub marca .X. sau la primul preț remunerația este calculată pe baza costurilor de funcționare bugetate de către societatea afiliată SNC .X., la care se adaugă o marjă de 5%. Această remunerație este repartizată proporțional cu cifra de afaceri a anului N-1 a societății .X. Ro raportat la cifra de afaceri a grupului. De asemenea, remunerația .X. este ponderată pentru ramura supermarket pentru a ține cont de partea vulnerabilă a domeniului nealimentar în cadrul cifrei sale de afaceri.

Serviciul .X. și licitații: Acest serviciu reprezintă punerea la dispoziție a unei platforme electronice de comunicare (Genovation) cu furnizorii, respectiv accesul furnizorilor la licitații pentru a deveni furnizori .X., precum și încărcarea datelor despre articole atât în faza de licitație, cât și în faza de validare sau de livrare (fise de produs: specificații tehnice, ingrediente, nivel calitate etc). De asemenea, platforma electronică facilitează tarilor .X. să interacționeze prin schimbul de informații cu privire la mărcile proprii dezvoltate local. Acest serviciu este asigurat de o echipă care face parte din SNC .X. și care are rolul de a pune la dispoziție și de a putea gestiona serviciile informatice (inclusiv formări, prezentări) de comunicare între furnizori, sinergii și țări.

Tranzacția presupune punerea la dispoziție a unui instrument însoțit, în general, de asistență și formare cu privire la acest instrument. Nu este vorba nici de valoare adăugată, nici de risc specific suportat de către societatea afiliată SNC .X., aceasta din urmă jucând un rol de intermediar care să permită partajarea resurselor. Remunerația este, așadar, determinată pe baza costurilor de funcționare bugetate de către societatea afiliată SNC .X., repartizate apoi fiecărei societăți din cadrul grupului .X., inclusiv .X. Ro, proporțional cu cifra sa de afaceri raportată la cifra de afaceri a grupului.

Societatea susține că, așa cum se poate observa din prestarea serviciilor SNC .X. în beneficiul societăților din cadrul grupului .X., inclusiv .X. Ro, rezultă că odată faza de concept definită, proiectul continuă cu etapa de achiziție, astfel ca serviciile .X. sunt intercondiționate cu serviciile Achiziției APFN, serviciul .X. și serviciul .X. și licitații, care alcătuiesc împreună un ansamblu încheșat și coerent, neputând fi privite separat din punct de vedere economic, întrucât orice proces de creare a unor mărci proprii în scopul finalizării procesului obligă la parcurgerea tuturor etapelor menționate societatea prezintă în susținere, spre exemplificare, mărcile proprii create local.

De asemenea, societatea depune, cu titlu de exemplu, anexat la prezenta contestație un set de documente cu privire la fișa de produs generată la nivelul SNC .X. și consideră ca organele de inspecție fiscală au reținut în mod eronat faptul că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile reprezentând .X. (SIR) pe anul 2009 este legată de obligația achiziționării în mod direct de produse de la SNC .X. Franța din următoarele motive:

- din analiza contractului nu reiese care sunt soluțiile .X. prestate, modalitatea de punere în aplicare a soluțiilor și termenii de predare;

- pentru serviciile .X. (.X.) societatea nu a prezentat contract sau documente din care sa rezulte ca prestatorul a găsit si negociat cu furnizorii producerea/achiziția de produse de colecție si astfel nu deține documente justificative din care sa rezulte ca achizițiile de servicii nu sunt necesare societății;

-dovedirea necesității de a afecta achiziții de bunuri si servicii reprezintă exclusiv responsabilitatea societății, aceasta fiind determinata de aspecte comerciale care tin de desfasurarea activitatii la nivelul societății.

Contestatară susține că a justificat organelor de inspecție fiscală ca aceste achiziții de servicii au fost efectuate pentru desfasurarea activitatii proprii in vederea obținerii de venituri impozabile fiind indreptatita sa achiziționeze serviciile pe care le considera necesare din punct de vedere comercial/operational, in funcție de specificul domeniului in care activeaza, in vederea structurării politicilor sale comerciale de achiziții si livrări / prestări.

De asemenea, trebuie menționat faptul ca organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate pentru serviciile de .X. si AQS1 pe perioada 2013-2014, dar nu au acordat deductibilitate la toate serviciile prestate de SNC .X. Franța in anul 2009 pe motiv ca nu au fost achiziții directe și au respins deductibilitatea pentru serviciile .X. și .X. pe 2013-2014.

In subsidiar, contestatară susține că organele de inspecție fiscală au ales sa ignore aspectul relației de afiliere, deși acest aspect a fost subliniat pe parcursul inspecției fiscale si prezentat in Dosarul preturilor de transfer si au tratat tranzacția dintre societate si SNC .X. Franța in mod singular.

De asemenea, societatea invocă prevederile art.94 alin.(2) din Codul de procedura fiscala și considera că organele de inspecție fiscala ar fi trebuit sa aiba in vedere principiile din reglementările OECD privind preturile de transfer.

In plus, legislația fiscala in vigoare in perioada verificata nu interzice sau sancționează societatea pentru achiziția unor servicii cu scop de eficientizarea achizițiilor si a bunelor practici, adica definirea proiectelor, nevoilor si gamelor de produse comune care vor fi comercializate prin intermediul magazinelor .X. chiar si in situația in care societatea nu achiziționează in mod direct bunuri de la prestatorul unor astfel de servicii.

Societatea susține că pentru punerea la dispoziție a platformei electronice de comunicare Genovation cu furnizorii .X. la facturile emise de SNC .X. Franța - organului de inspecție fiscală nu ii este clar din analiza contractului incheiat care sunt soluțiile .X. prestate - desi soluția .X. rezulta insasi din platforma de comunicare prin internet menționata cu rolul de optimizare a raporturilor de achizitie si de lanț de aprovizionare - sau faptului ca organul fiscal ar fi dorit ca specific acestei prestări de servicii la facturile emise de prestator sa fie anexate documente de natura comenzilor, studiilor comparative, reporting sau alte documente din care sa rezulte natura operațiunilor.

Societatea considera că măsura de neacordare a dreptului de deducere a cheltuielilor in perioada 2009, 2013 si 2014 in legătură cu serviciile achiziționate de la SNC .X. Franța este nefundamentata din punct de vedere juridic si fiscal,

Întrucât nu se indica în mod concret prevederile legale cu privire la transferurile între persoane afiliate și nu se face o analiză pe fond a relației între persoane afiliate prin raportare la aceleași tranzacții încheiate cu persoane independente.

Organele de inspecție fiscală își întemeiază constatările pe o interpretare și aplicare eronată având în vedere că societatea a prezentat documente justificative din care rezulta natura operațiunilor efectuate, iar serviciile achiziționate au fost utilizate exclusiv pentru obținerea de venituri impozabile (livrările de bunuri).

În plus, prin natura operațiunilor comerciale efectuate de .X. Ro, se justifică faptul că serviciile achiziționate de la SNC .X. Franța sunt folosite de societate în activitatea sa deci, sunt în legătură cu realizarea obiectului de activitate și contestatarea a dovedit că realizează venituri impozabile, astfel cum prevăd dispozițiile art.21 alin.(1) din Codul fiscal ca urmare efectuării acestor cheltuieli.

Pe cale de consecință, considera că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor obligații de plată suplimentare în contul impozitului pe profit la nivelul anilor 2009, 2013, și 2014, ca urmare a considerării cheltuielilor cu serviciile de sinergie internaționale, .X. .X. și .X. achiziționate de societate de la SNC .X. Franța (*in suma totală de .X. lei*) ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește accesoriile calculate la diferența de impozit pe profit impusă la plată în mod eronat ca urmare a neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile de sinergie Internaționale, .X. .X. și .X. achiziționate de societate de la SNC .X. Franța, contestatarea considera că nu datorează sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare în contul impozitului pe profit și în baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

2. Cu privire la cheltuielile cu serviciile de consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte și punerea la dispoziție de instrumente informatice prestate de .X. Franța, pe perioada 2011- 2014, contestatarea susține că între .X. (denumită în prezenta decizie DAI), .X. SA și .X. .X. SRL s-a încheiat contractul tripartit al cărui obiect constă în a oferi societății sau societății și .X. .X. SRL următoarele servicii:

- de consiliere tinzând spre raționalizarea, coordonarea și determinarea strategiilor de achiziție în materie de achiziții indirecte - toate produsele și serviciile necesare exploatării activității în cauză și care nu au menirea de a fi revandute unui consumator;
- punerea la dispoziție de instrumente informatice care permit constituirea și urmărirea strategiilor de achiziție propuse.

Executarea acestor servicii, cât și punerea la dispoziție a instrumentelor informatice, au ca finalitate de a permite societății, cât și societății și .X. .X. SRL să genereze economii la scară substanțială pe parcursul achizițiilor lor indirecte.

Achizițiile indirecte reprezintă toate achizițiile de bunuri și servicii efectuate la nivelul societății, cu excepția mărfurilor; servicii de închiriere; achiziția de energie; investiții în echipamente; cheltuieli cu întreținerea și reparațiile; servicii de securitate; servicii de curățenie; servicii de publicitate; servicii de transport/logistica. Aceste costuri au pondere semnificativă în contul de profit și pierdere, iar nivelul marjei nete/rezultatului societății depinde, atât de vânzare, cât și de o structură de cost de exploatare optimizată. De exemplu societatea își propune să ajungă de la 18% ponderea cheltuielilor directe în cifra de afaceri fără TVA în anul 2016, la 10% în 2019.

Datorită achiziției companiei .X. la nivel internațional și local, a crescut necesitatea optimizării și alinierii costurilor indirecte (nevoie de control prin achiziții centralizate și sistem informatic companiei .X.; comanda/recepție/factura/plată cu tot procesul de validare și segregare). Echipa DAI are rolul de a oferi consultanță referitor la tot ce înseamnă achiziții indirecte, de a se implica activ în cointeresarea țării în procesul de optimizare cost. Astfel rolul este de a coordona proiecte de optimizare de proces și de cost și de a susține permanent comunicare între țări privind bunele practici.

Întrucât o mare parte din furnizorii .X. Ro sunt corporații multinaționale, necesitatea negocierii la nivel internațional aduce un beneficiu atât țării, cât și grupului .X. prin condiții mai bune de volum, control al clauzelor contractuale, reducerea riscurilor comerciale.

Astfel, prestarea serviciilor de consiliere constă în:

- *definirea strategiei, metodologiei și bunelor practici de achiziții indirecte*, prin acompanierea societății în definirea strategiilor de achiziții indirecte; construirea și comunicarea de metodologii și bune practici DAI;

- *elaborarea de programe transversale*, constând în arhitectura și animarea programelor transversale;

- *stabilirea instrumentelor achizițiilor indirecte*, prin concepția, desfășurarea, pregătirea profesională și acompanierea mentenantei instrumentelor de achiziții indirecte (.X., .X. , partajul documentelor, etc.);

Reporting: construcția și difuzarea situațiilor de reportings ale DAI definirea procesului achiziții indirecte și urmărirea structurilor

- *acompanierea resurselor umane ale societății*, prin: acompanierea la constituirea echipelor, la pregătirea profesională, la definirea obiectivelor și la administrare.

În ceea ce privește prestarea de servicii informatice constă în fise-instrument:

- .X. , pentru: asigurarea unei mai bune comunicări a condițiilor de achiziții; obținerea unui câștig de timp și de productivitate; obținerea unei mai bune aplicări a politicilor de achiziții castigatoare;

- (.X.] pentru urmărirea punerii în practică a planurilor; identificarea responsabililor acțiunilor; vizualizarea și consolidarea câștigurilor asociate realizării acțiunilor.

- *instrumentul de analiza Spend*, ce permite urmărirea evoluției cheltuielilor.

Societatea invocă Codul Civil conform căruia contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante și produce efecte numai între parti, dacă prin lege nu se prevede altfel. Efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații pentru părțile sale. Totodată, potrivit legii convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante, ele putând fi revocate prin consimțământul mutual sau din cauze autorizate de lege. Prin urmare un contract valabil încheiat produce efecte numai între părțile contractante, neputând da naștere la drepturi și obligații în sarcina altor persoane.

De asemenea, pe baza prevederilor art.1281 din Codul civil contractul este opozabil terților, în cazul de față autorităților fiscale și acestea au posibilitatea de a se prevala de prevederile contractuale, fără a avea posibilitatea legală de a cere executarea acestuia. Altfel spus, voința executării contractului în lipsa unei proceduri legale judiciare de stabilire a condițiilor de interpretare și aplicare, nu poate fi suplinită de autoritățile fiscale.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.1266 "*Interpretarea după voința concordantă a părților*" din Codul civil, contractele se interpretează după voința concordantă a părților, nu după sensul literal al termenilor, iar la stabilirea voinței concordante se va ține seama, între altele, de scopul contractului, de negocierile purtate de parti, de practicile statornicite între acestea și de comportamentul lor ulterior încheierii contractului.

Totodată, invocă prevederile art.1266 din Codul civil care recunoaște primatul spiritului legii asupra literei sale, cautarea voinței concordante a părților prevalând asupra interpretării literale a contractului, în determinarea voinței părților avându-se în vedere atât elemente intrinseci - scopul contractului cât și elemente extrinseci, cum sunt negocierile purtate de parti, practicile statornicite de acestea și comportamentul lor ulterior încheierii contractului, precum și orice alte împrejurări din care ar reieși intenția reală a părților.

Totodată, contestatara susține că pe baza jurisprudenței naționale rezulta ca:

- **interpretarea contractului trebuie să respecte voința comună a părților** în situația existenței unor clauze susceptibile de sensuri diferite, devin aplicabile dispozițiile legale potrivit cărora interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților contractante, iar nu după sensul literal al termenilor (*Decizia civilă nr..X. /2012, Înalta Curte de Casație și Justiție*);

- în cazul clauzelor obscure **prevalează voința reală a părților** - o asemenea clauză va fi interpretată avându-se în vedere voința reală a părților, întrucât declarația de voință nu are valoare în sine, ci numai în măsură în care reflectă intenția adevărată a părților; (*Decizia nr. .X./2009, Tribunalul .X., secția civilă*);

- contract denumit greșit de către parti - rezulta că instanțele judecătorești au obligația să interpreteze contractele nu după sensul literal al cuvintelor întrebuintate, ci după intenția comună a părților și să determine natura reală a contractului, nu după denumirea pe care i-au dat-o părțile, ci după conținutul clauzelor pe care le cuprinde, iar pe de altă parte trebuie să stabilească înțelesul

lui. (Decizia nr..X./1975 Tribunalul Suprem, secția civila; Decizia nr..X. A/2009, Curtea de Apel .X., Secția civila).

Nu este îngăduit ca sub pretextul depășirii sensului literal al termenilor sa se denatureze intenția reala a părților si astfel acestea sa dobandeasca drepturi sau obligații la care nu au consimțit efectiv. Denaturarea unui act prin interpretare consta tocmai in faptul nesocotirii voinței reale a părților, exprimat adecvat in clauze clare si precise, aratandu-se totodata ca atunci când este neîndoielnic ca declarația de voința reflecta cu fidelitate intenția părților, textul actului juridic nu este susceptibil de interpretare, ci trebuie aplicat întocmai.

Asa cum rezulta din contractul de prestări de servicii încheiat intre DAI, societate si .X. .X. SRL acesta este un contract tripartit al cărei obiect consta in a oferi societății sau societății si .X. .X. SRL prestații de servicii de consiliere in scopul coordonării si determinării strategiilor de achiziție in materie de achiziții indirecte si de punerea la dispoziție de instrumente informatice care sa permită constituirea si urmărirea strategiilor de achiziție propuse.

De asemenea, prin modalitatea de executare a prestațiilor de servicii asumate cat si ținând cont de beneficiarul instrumentelor informatice au avut ca finalitate generarea de economii pe parcursul achizițiilor indirecte la nivelul societății.

Totodata, din documentele justificative prezentate ce au fost emise de către DAI in legătură cu prestarile de servicii, rezulta ca beneficiarul serviciilor a fost societatea.

Astfel, in vederea prestării serviciilor către societate, DAI a procedat la:

- organizarea echipelor locale si asigurarea asistentei pentru efectuarea acțiunilor generatoare de economii;
- impulsionearea acțiunilor generatoare de economii (prin distribuirea rapoartelor si a dosarelor metodologice ce valideaza procesele ce vor fi aplicate; efectuarea deplasărilor necesare pentru a se intalni cu cumpărătorii si operatorii relevanți),
- evaluarea rezultatelor acțiunilor intreprinse.

Ca parte a activitatilor realizate pentru fiecare tip de serviciu, DAI a procedat la:

- prestarea serviciilor de consultanta - astfel, in perioada analizata societatea a primit de la DAI următoarele tipuri de servicii:
 - *servicii aferente strategiei metodologiei si bune practici*: prin sprijinirea societății in vederea definirii strategiilor de achiziții indirecte, intocmirea si comunicarea metodologiilor si bunelor practici ale DAI.
 - *punerea in aplicare a unor programe transversale*: gestiune de proiect: arhitectura si punerea in aplicare a programelor transversale.
 - *servicii aferente instrumentelor ale achizițiilor indirecte*: conceperea, implementarea, formarea si sprijinirea păstrării instrumentelor achizițiilor indirecte (.X. , .X.).
 - *raportare*: intocmirea si distribuirea raportărilor DAI.
 - *procedee si structuri*: definirea procedeeleor de achiziții indirecte si monitorizarea structurilor.

- *servicii aferente resurselor umane*: sprijinirea resurselor umane ale societății: constituirea echipelor, formarea, definirea obiectivelor și administrarea.
- furnizarea instrumentelor informatice - societatea a primit următoarele instrumente informatice de la societatea DAI;
- .X. în scopul de:
 - a asigura o mai bună transparență financiară;
 - a obține o economie de timp și o creștere de productivitate;
 - a obține o mai bună aplicare a politicilor de achiziții prevalente.
- .X. în scopul de:
 - a respecta punerea în aplicare a planurilor;
 - a identifica responsabilii acțiunilor;
 - a vizualiza și consolida beneficiile asociate cu efectuarea acțiunilor.

În ceea ce privește prețul plătit de societate pentru serviciile de consultanță primite de la DAI a fost stabilit în mod diferit în funcție de tipul serviciului, după cum urmează:

Pentru serviciile de consultanță

-se pornește de la baza de cost reprezentată de totalitatea cheltuielilor înregistrate de DAI (cheltuieli de personal, cheltuieli de deplasare și alte cheltuieli de gestiune curentă precum și alte cheltuieli excepționale) pentru acordarea serviciilor de consultanță, care se alocă societății în funcție de ponderea cumpărăturilor indirecte realizate de societate în raport cu valoarea totală a cumpărăturilor indirecte ale grupului .X..

-asupra costurilor generate la nivelul societății DAI pentru prestarea serviciilor de consultanță, este adăugată o marjă de profit de 5%.

Pentru serviciile informatice cheltuielile de dezvoltare, găzduire (licența aplicației software) și de mentenanță suportate de DAI în legătură cu serviciile prestate către societate, se alocă în funcție de numărul de utilizatori ai acesteia. Nu se adaugă astfel nicio marjă suplimentară la aceste costuri.

În conformitate cu prevederile art.21 alin. (4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, contestatara susține că intenția legiuitorului este aceea de a stabili ca elemente de probă acele documente care trebuie să fie apte de a servi două obiective:

- să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a permite aprecierea legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului;
- să nu încarce excesiv cu sarcini administrative personalul contribuabilului și al prestatorului.

Astfel, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Având în vedere ca obiectul achizițiilor de servicii de la DAI este acela de a standardiza procedurile de aprovizionare a achizițiilor indirecte referitoare la bunuri sau servicii care nu sunt destinate revanzării către clienți, astfel încât să genereze economii în domeniul achizițiilor indirecte, în prestarea serviciilor pentru eficientizarea, coordonarea și stabilirea strategiilor de achiziție în domeniul achizițiilor indirecte DAI folosește diverse pârghii (metode, programe) cu rolul de a impulsiona acțiunile generatoare de economii, prin:

- reunirea diferiților reprezentanți din cadrul societăților din grupul .X., cumpărătorii și operatorii relevanți, inclusiv din partea .X. Ro;
- distribuirea de rapoarte și dosare metodologice care validează procesele de punere în aplicare;
- realizarea deplasărilor necesare în cadrul societăților din grupul .X., inclusiv la nivelul .X. Ro, pentru întâlniri cu cumpărătorii și operatorii relevanți;
- constituie echipe locale specializate în cadrul societăților grupului .X., inclusiv la nivelul .X. Ro, apoi oferă sprijin acestora pentru efectuarea acțiunilor generatoare de economii, evaluarea rezultatelor acțiunilor întreprinse.

Cu titlu de exemplu, în scopul prestării serviciilor de consiliere DAI urmărește promovarea utilizării *metodei* .X. pentru achizițiile de bunuri și servicii concomitent cu promovarea celor 3 pârghii:

- „*sa cumpărăm mai bine*” prin măsuri ca: ajustarea specificațiilor, crearea de cataloage, analiza nevoii;
- „*sa cumpărăm mai ieftin*” prin: crearea competiției între mai mulți furnizori, achiziție de volume mai mari de la un număr mai mic de furnizori, crearea furnizorilor naționali și regionali;
- „*sa consumăm mai bine*” prin: alinierea și promovarea celor mai bune practici privind întreținerea și utilizarea resurselor, optimizarea ciclurilor de utilizare a echipamentelor.

De la începutul proiectului DAI, economiile au fost realizate utilizând pârghiile „*sa cumpărăm mai ieftin*” și „*sa cumpărăm mai bine*”. Sursa majoră și insuficient exploatată este cea intitulată „*sa consumăm mai bine*”. Acest lucru se poate petrece doar dacă se răspunde la 2 întrebări:

La ce servește ceea ce dorim să achiziționăm?”

„Chiar avem nevoie de această achiziție?”

Lansarea noului program intitulat „*Re-design to value*” vine prin aceste 2 întrebări și răspunde modului prin care cea de a 3-a pârghie a metodei .X. este pusă în practică - „*Sa consumăm mai bine*”.

De asemenea, exemple de alte proiecte necesare și pentru România, cu beneficii în contul de exploatare al .X. Ro:

- Optimizare consum energie electrică (lista soluțiilor și măsurilor ce urmează a fi puse în practică în vederea atingerii obiectivului de reducere a consumului de energie electrică .

- întreținere echipamente și clădiri: urmărim cu atenție atacarea tuturor marilor proiecte gen „*intretinere grupuri electrogene*”, „*intretinere transformatoare*”

si instalatii de medie si joasa tensiune", „întreținere sisteme BMS", „întreținere sisteme HVAC", cat si proiectele referitoare la colectarea si valorificarea deșeurilor. Prin aceste proiecte majore si altele de mai mici dimensiuni, urmărim depășirea acestei cifre.

Alte proiecte cum ar fi achiziția de folie stretch, a generat un substanțial câștig prin implementarea unui singur tip de folie si a unui singur furnizor național, obținând prin acest contract o reducere de 20% la prețul de achiziție,

- Marketing: reducere costuri publicitate: închiriere spatii publicitare, reclama radio/tv, distribuția „door to door";

- Securitate: auditare a tuturor sistemelor de securitate din magazine. In urma acestuia se va obține o radiografie a echipamentelor deținute si un plan de masuri pe termen scurt, mediu si lung, in ceea ce privește investițiile pentru inlocuirea si imbunatatirea sistemelor actuale. Procesul se va desfasura in baza unor proiecte realizate de companii specializate, urmând a fi lansate in piața in vederea obținerii celui mai bun preț la o soluție data. Acest mod de lucru prin care se urmărește obținerea unei cotații in baza unui proiect existent, va fi promovat in toate domeniile care necesita soluții tehnice .

Alte Proiecte: achiziții centralizate echipamente IT si Telecom (*proiectele HP, Cisco, Oracle, MET, Fujitsu, IBM, Microsoft*), achiziții echipamente frig, rafturi, case, pungii, vanzare deșeuri, arhivare; proiectul RIESLING achiziția Real: analiza comparativa a achizițiilor indirecte la nivel de cost, Prestator .X. .

De asemenea, societatea susține că din toate minutele si documentele justificativele anexate facturilor, rezultă promovarea experienței tarilor si beneficiile aferente, coordonarea proiectelor de către echipa DAI, cointeresarea tarilor, training permanent si acompaniere pe nevoiele tarilor. Totodată, pe baza documentației prezentate reprezentantul României, dl. .X. , participa la toate prezentările, el fiind numit reprezentant al României incepand cu luna iulie 2013. Ca urmare, societatea susține că serviciile de consiliere, avand ca scop raționalizarea, coordonarea si determinarea strategiilor de achiziție in materie de achiziții indirecte si de punerea la dispoziție de instrumente informatice s-au făcut in scopul realizării de venituri impozabile, iar necesitatea achiziției acestor prestări de servicii este in scopul propriei activitati si in scopul realizării de venituri impozabile.

Pe cale de consecința, in mod eronat, organele de inspecție fiscala au procedat la stabilirea unor obligații de plata suplimentare in contul impozitului pe profit pe perioada 2011-2014, ca urmare a considerării cheltuielilor cu serviciile de consiliere si de punerea la dispoziție de instrumente informatice achiziționate de la DAI in suma de .X. lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, societatea susține că nu exista un temei legal in baza caruia sa ii fie imputate accesorii aferente diferenței de impozit pe profit impusa la plata in mod eronat de către organele de inspecție fiscala, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile de consiliere si de punerea la dispoziție de instrumente informatice achiziționate de la DAI.

3. Cu privire la cheltuielile cu serviciile prestate de .X. Franța, contestatara susține că societatea afiliata .X. prestează servicii în beneficiul tuturor filialelor grupului, independent de ramura de activitate în care acestea activează.

.X. Ro este parte din Grupul .X. și beneficiază de toată experiența de peste X de ani a grupului în tot ceea ce reprezintă activitate de retail. Grupul oferă suport, ghidare, bune practici și este un „liant” între țările pe care le coordonează.

Astfel, anumite misiuni, identificate clar și desfășurate exclusiv în numele unei filiale din grupul .X. și la cererea acesteia, sunt alocate și facturate în mod direct entității afiliate către care sunt prestate serviciile. Cea mai mare parte a serviciilor nu sunt atribuite în mod direct, astfel ca se utilizează o metoda de alocare „indirectă” a cheltuielilor, existând o distincție între:

- cheltuielile care se repartizează la nivelul tuturor filialelor
- cheltuielile generale de administrare și conducere în interiorul grupului .X. care sunt alocate la nivel central în cadrul Grupului .X..

După deducerea serviciilor generale de administrare și conducere în interiorul grupului, serviciile prestate filialelor sunt repartizate în funcție de cheia de alocare specifică naturii serviciului și justificată din punct de vedere economic. Necesitatea serviciilor de management oferite de grup .X. Ro se referă în principal la:

- necesitatea ca societatea să facă față unui mediu concurențial foarte dinamic;
- necesitatea societății de a se dezvolta atât organic, cât și anorganic (de a intra pe noi canale: comerț online, hypermarket, supermarket, proximitate);
- necesitatea societății de a încheia tranzacții cu toți partenerii societății în condiții de securitate prin minimizarea riscurilor de ordin juridic, financiar, fiscal, comercial;
- necesitatea societății de a se compara cu ceilalți și de a învăța/prelua bunele practici și de a optimiza permanent;
- necesitatea de a fi permanent formați și informați în aria de specialitate.

Societatea susține, **referitor la serviciile „Direcția Generală” și „Direcția Financiară”** organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte *necesitatea achiziționării* acestora, având în vedere că însăși din denumirea lor rezulta clar faptul că sunt efectuate în beneficiul grupului .X. și nu al societății, respectiv că societatea are organizat compartiment financiar, cu atribuții în domeniul urmăririi rezultatelor financiare și controlului financiar, care este condus de doi directori, inclusiv de o persoană fizică nerezidentă detașată în România de la .X. SA Spania.

În ceea ce privește serviciile „Direcția de resurse umane” organele de inspecție fiscală au constatat că societatea primește servicii similare și de la alte părți afiliate (.X. .X. , .X. SA Spania, .X. France .X. Franța) așa cum rezulta din dosarul preturilor de transfer și anexele la facturile emise de către furnizori.

Pentru serviciile „Sinergie tehnica” organele de inspecție fiscală au constatat că societatea „*nu a prezentat pentru justificarea prestării acestor servicii niciun document din care sa rezulte faptul ca sunt in beneficiul si in scopul operațiunilor taxabile*” ale societății.

Legat de „*Direcția juridica si serviciul fiscal*” s-a constatat că „*nu a prezentat niciun document justificativ (studii fiscale, rapoarte privind verificări fiscale, implementarea procedurilor fiscale etc.) din care sa rezulte necesitatea achiziționării acestora pentru activitatea economica*” precum si „*Controlul a constatat ca societatea beneficiază de servicii fiscale contractate cu prestatori interni*”.

Pentru serviciile „*Serviciu informatic contabil*” organele de inspecție fiscală „*au constatat ca .X. Romania S.A. a achiziționat licențe ORACLE, mentenanta si alte servicii suport de la .X.. .X. .X. Franța*”.

În ceea ce privește celelalte servicii, respectiv aprovizionarea si logistica grupului, contabilitate grup, finanțarea si trezoreria grupului, asigurare grup, societatea nu a prezentat niciun document din care sa rezulte in ce au constat aceste servicii si faptul ca sunt in beneficiul societății si nu al grupului, in condițiile in care din insasi denumirea acestora rezulta ca serviciile se refera la grupul .X..

Contestatară susține că a intrat pe piața din Romania in anul 2006, prin deschiderea primului magazin in .X., zona .X., iar pana in anul 2014 rețeaua de magazine (hypermarket-uri) a crescut intr-un ritm accelerat (3 magazine in 2007, 2 magazine in 2008, 1 magazin in 2009, 2 magazine in 2011, 2 magazine in 2012, 21 magazine in 2013-2014).

Realizând o analiza, luând in considerare toata perioada analizata, cifra de afaceri a crescut per total cu aproape 90% in 2014 fata de 2009, ceea ce este un indicator al faptului ca activitatea este in plina dezvoltare. De asemenea, pe langa cifra de afaceri, si ceilalți indicatori au crescut semnificativ in perioada analizata, aceștia fiind interdependenți: creșterea numărului de magazine duce la creșterea numărului de angajați, creșterea stocului brut mediu anual duce la creșterea valorii plăților de marfa, creșterea investițiilor este rezultat al creșterii numărului de magazine etc.

Având in vedere complexitatea activitatii desfășurate de .X. Ro precum si intenția de dezvoltare continua, confirmata prin expansiunea sa economica de după anul 2006, societatea susține că avea nevoie de definirea orientărilor si strategiilor sale financiare si comerciale, de dezvoltare a conceptelor de comunicare, asistenta si control al operațiunilor de la entitatile din grup.

De asemenea, intr-un mediu in care clienții sunt din ce in ce mai exigenți, societatea este pusa in situația sa cunoască mai bine pe fiecare dintre aceștia si sa le ofere cel mai bun serviciu. Reducerile de preț, selecția si diversitatea ofertei, calitatea serviciului, adaptarea la piețele locale, luarea in considerare a comportamentelor de comparare prin canale multiple, clienții sunt la baza adoptării tuturor deciziilor si politicilor. Prin ascultarea așteptărilor acestora, activitatile .X. evoluează in permanență in vederea construirii unui comerț dinamic

si modern. Acestea corespund nevoilor reale ale .X. si nu se suprapun prestațiilor acordate la nivel local, fiindcă aceste servicii si domenii de competenta nu exista la nivelul .X. Ro fiind astfel necesar sprijinul societății mama sau a societăților din grupul .X..

In acest sens, a fost încheiat contractul de prestări servicii din data de 08.01.2009 intre .X. Ro si societatea afiliata .X., fiind prestate si următoarele servicii:

- *Direcția Generala*: cu rolul de definire a orientărilor si strategiilor comerciale, de dezvoltare a conceptelor de comunicare, asistenta si control al operațiilor. In cadrul grupului .X., aceasta revine in principal "*top management*"-ului din cadrul societății Grup .X. care asigura conducerea activitatilor strategice. Timpul dedicat in mod specific de societatea Grup .X. diferitelor sectoare este apoi facturat către .X.. Astfel, societatea .X. funcționează ca un intermediar in ceea ce privește difuzarea si aplicarea politicii generale, strategiile si politicile comerciale a grupului către filialele grupului, analizeaza si pun in aplicare strategii de penetrare a noilor piețe facturând in funcție de cheia de alocare celorlalte entitati din grupul .X., inclusiv .X. Ro. .X. efectuează studii exclusiv in beneficiul grupului .X., analizeaza si implementează proiecte de imbunatatire in cadrul activitatii existente sau de creare a unei noi activitati ce au ca obiectiv dezvoltarea entităților din grupul .X., inclusiv .X. Ro. Ca o nota separata, atunci când unele dintre echipele .X. prestează si servicii in beneficiul acționarului, respectivele cheltuieli cu serviciile ce sunt prestate in interesul acționarului nu sunt alocate filialelor, ci facturate de .X. către societatea Grup .X. sub titulatura de „*cheltuieli de acționari*”.

- *Direcția Financiară*: cu rolul de determinare a politicii financiare, de urmărire a rezultatelor financiare, asistenta si control financiar la nivelul entităților din grupul .X., inclusiv .X. Ro;

- *Direcția resurse umane*: avand rolul de gestiune a administratorilor, gestiunea carierelor internaționale, instruirea internaționala. .X. si filialele sale răspund pentru gestiunea propriilor necesități referitoare la resursele umane privind personalul de conducere, supraveghetorii si angajații. Prin serviciul gestiunea administratorilor, ce are ca atribuție exclusiva gestiunea administrativa a persoanelor detașate, se stabilește plata, se organizează deplasarea si instalarea acestor persoane, pentru fiecare filiala, inclusiv .X. Ro. Serviciul de instruire are ca misiune instruirea personalului de conducere si coordonarea si armonizarea diverselor politici de instruire puse in aplicare in cadrul grupului.

- *Sinergia tehnica*: cu rol de suport tehnic cu privire la amenajarea magazinului, asistenta pentru dosarele de amplasare. In cadrul acestuia .X. furnizează servicii de asistenta pentru dezvoltare tehnica punctuala a filialelor cu privire la dosarele de amplasare. Astfel, acesta organizează sinergiile de natura tehnica cu scopul optimizării in cadrul grupului, inclusiv la nivelul .X. Ro, a gestiunii instalațiilor si a facilităților in magazin.

- *Direcția juridica si serviciul fiscal*: cu rol de suport pentru implementarea contractelor internaționale si de asistenta juridica internaționala. De asemenea, in

cadrul serviciului fiscal se asigura asistenta la nivel de filiale (prin verificări, supraveghere si studii fiscale) si implementarea procedurilor fiscale.

Prin serviciul juridic corporativ se asista direcțiile juridice locale si echipele operaționale zi de zi cu privire la problemele de natura juridica care afecteaza societățile, inclusiv .X. Ro. Totodată, in cadrul serviciului juridic se efectuează o supraveghere juridica si jurisprudentiala a reglementarilor locale care privesc problematica intalnita de filiale, inclusiv de .X. Ro. In plus, acesta actioneaza ca intermediar intre cabinetele locale de consultanta si filiale. Se disting doua tipuri de activitati desfășurate pentru tari, prin intermediul serviciului fiscal:

- asistenta acordata filialelor ce include: raportare fiscala de la filiale, inclusiv .X. Ro, in vederea identificării riscurilor, supraveghere legislativa si jurisprudentiala care se inscrie in cadrul unei preocupări privind conformarea fiscala, elaborarea de studii fiscale pentru a securiza relațiile intra-grup; punerea in aplicare de proceduri, politici fiscale la nivel de grup;

- controale fiscale: gestiunea globala a controalelor fiscale pentru filiale, inclusiv .X. Ro, monitorizarea controalelor, evaluarea impactului fiscal si financiar, asistenta in cadrul gestiunii controalelor fiscale.

De asemenea, prin serviciul fiscal se acorda suport si asistenta in cadrul operațiunilor de preluare (fuziuni) si incheierea de parteneriate externe, la adoptarea deciziilor in materie de investiții.

- *Serviciu informatic contabil:* avand rolul de implementare a sistemului informatic ORACLE, de asistenta si întreținere a sistemului informatic, de verificare a transmiterii de date. Serviciile de care .X. Ro beneficiază sunt servicii IT de implementare a sistemului informatic (Oracle), servicii suport de asistenta si întreținerea a sistemului informatic utilizat, asistenta in verificarea transmiterii datelor. Software-ul Oracle permite armonizarea si unificarea structurii contabile a întregului grup. Astfel, fiecare filiala, inclusiv societatea .X. Ro, dispune de aceeași nomenclatura si de același sistem de gestiune contabila, echipamentele de transmitere de date sunt parte integranta a acestui sistem. Acestea permit un control fezabil al informațiilor transmise de fiecare filiala. Astfel, datele contabile utilizate la nivelul grupului, inclusiv de .X. Ro devin mai lizibile, iar utilizarea este mai facilă. O echipa IT (numita echipa - direcția sisteme informatice) este insarcinata cu funcționarea acestui sistem. In afara de gestiunea de zi de zi a acestui software, aceasta previne orice disfunctionalitate si se ocupa de repararea posibilelor întreruperi. Echipa direcția sisteme informatice gestionează permanent sistemul pentru ansamblul filialelor grupului. De asemenea, echipa acorda asistenta punctuala si specifica pe parcursul amplasării sau migrării unei noi versiuni din baza,

- *Aprovizionarea si logistica grupului:* Aceste servicii includ stabilirea strategiei de aprovizionare si logistica, implementarea la nivelul subsidiarelor, inclusiv .X. Ro, si servicii suport in scopul achizițiilor.

- *Finanțarea si trezoreria grupului:* Aceste servicii includ implementarea mijloacelor financiare pe termen scurt si lung, gestiunea riscurilor financiare, acordarea de finanțare de la Grup.

- *Serviciu asigurare grup:* In scopul obținerii unei raționalizări a costurilor, asigurările sunt negociate la nivel de grup. Astfel, toate subsidiarele .X. sunt prinse sub același cadru contractual, iar .X. are putere sporita de negociere a polițelor si garanțiilor cu societățile de asigurări. .X., are ca atribuție redactarea si validarea, după caz, a contractelor de asigurare pentru toate filialele grupului, in schimb, primele de asigurare sunt facturate separat de aceasta prestare de servicii efectuata de serviciul asigurări. Societatea Grup .X., semnatarea a contractului la nivel de grup cu asigurătorul, facturează direct fiecare societate asigurata. Totodată, prin intermediul serviciului asigurări se numără gestionarea in numele filialelor cererile de despăgubire si urmărește soluționarea acestora. Așadar, .X. prestează servicii de asistenta legate de asigurări către .X. Ro. Aceste servicii includ negocierea si elaborarea contractelor, inclusiv redactarea si validarea contractelor, implementarea contractelor la nivel local si gestiunea potențialelor evenimente care ar declanșa utilizarea poliței de asigurare (i.e. gestionarea in numele .X. Ro a cererilor de despăgubire si urmărirea soluționării acestora).

- *Contabilitate grup/Serviciul contabilitate* constata fluxurile intre filiale si coordonează politica contabila a grupului. Pe de alta parte, acesta înregistrează in contabilitate cheltuielile generale aferente deplasărilor la filiale. De altfel, acesta efectuează, in numele filialelor, gestiunea contabila a cheltuielilor expatriaților. Totodată, serviciul efectuează operațiunile de finanțare ale filialelor prin intermediul împrumuturilor contractate de la ACS, centrala de trezorerie a grupului.

Astfel, necesitatea, respectiv beneficiul de pe urma contractării si furnizării serviciilor de către .X. Franța consta si in următoarele:

-prin serviciul Direcția Generala:

-se definește orientarea si strategia de dezvoltare la nivelul .X. Ro prin comparare cu alte tari din grup si cu concurenta;

-se împărtășește experiența celor care au fondat si conduc grupul .X. cu reprezentanții .X. Ro avand rolul in dezvoltare a conceptelor de comunicare comerciala;

-se facilitează schimbul de informații intre entitatile din grupul .X., inclusiv .X. Ro: (de exemplu: ce fac ceilalți, ce succese si eșecuri au avut?)

- se aduc la cunoștința proiectele celorlalte tari din grup la nivelul fiecărei entitati din grupul .X., se analizeaza cum au reușit, ce poate face .X..

-prin serviciul Direcția financiara si contabilitate:

- conduc la adaptarea standardelor internaționale de contabilitate pe specificul activității de retail (norme contabile, procedure de lucru, rapoarte de analiza);

- ajuta la formarea angajaților din entitățile din grupul .X., inclusiv .X. Ro cu privire la analiza situațiilor financiare locale pentru luarea deciziilor, pe specificul de retail: analiza conturilor de exploatare;
- analiza indicatorilor de marja, incidența în vânzare, bilanț; indicatorii fondului de rulment; indicatorul capitalului investit; rapoarte de investiții (fise de proiect); se asigura compararea între entitățile din grupul .X., inclusiv .X. Ro, oferirea de informații între entitățile din grupul .X., inclusiv .X. Ro, pentru dinamizarea performanței, împărtășirea bunelor practici între entitățile din grupul .X., inclusiv .X. Ro, de exemplu: succesul proiectului EDI între entitățile din grupul .X., inclusiv .X. Ro (beneficii, proiect de implementare, studii de caz); optimizarea cheltuielilor cu comisioanele bancare;
- organizarea echipelor din fiecare țară: bune practici pe procese, cum ne organizăm, cum putem crește performanța;
- .X. (aplicație de gestionare a achizițiilor indirecte): fluxuri de documente, înregistrări, productivități pe angajat;
- negocierea cu băncile pe aria trezoreriei: schimburi valutare, integrare în proiecte de finanțare locală (vezi .X.);
- intermedierea finanțărilor, consultanța pe riscurile financiare (plasamente, intrarea în contracte cu băncile și instituțiile financiare).

Astfel, echipa locală .X. Ro, învață și pune în practică recomandările și politicile grupului, asigură controlul local/ iau decizii locale prin analiză și minimizarea riscurilor. Compararea proceselor pe care le controlează cu cele din țările grupului .X.. .X. Ro are o echipă adaptată volumului de activitate și complexității, iar prin *Direcția financiară și contabilitate* se gestionează riscuri financiare și contabile, întrucât Societatea are nevoie de suport și expertiză atât din surse locale, cât și de la grup prin practica altor țări.

-prin Direcția juridică și serviciul fiscal:

- se desfășoară activități de analiză și consiliere asupra riscurilor fiscale la nivelul .X. Ro;
- consiliere cu privire la aspecte legislative și jurisprudențiale, asistență cu privire la jurisprudența în cadrul controalelor fiscale;
- se asigură raportare fiscală prin analiză și compararea țărilor;
- se efectuează supravegherea juridică a contractelor semnificative care se semnează local (consiliere pe aspecte sensibile);
- se asigură comunicarea cu cabinetele locale (în domeniul fiscal/juridic) pentru independență/segregare;

- se asigură suport în implementarea contractelor Internaționale.

- **prin Direcția juridică și serviciul fiscal** se gestionează riscurile fiscale și juridice la nivelul .X. Ro care are nevoie de suport și expertiză atât din surse locale, cât și de la grup (specialiști în zona de retail). Consultanții locali aduc aport pe legislația și practica locală, iar cei de la grup aduc experiența de retail prin specialiști în domeniu (cei ce au inventat afacerea) și prin practica altor țări.

- **prin Direcția resurse umane:**

- se oferă consultanța .X. Ro pe politica de resurse umane;
- se evaluează potențialul managerilor din țări, se instruește personalul de conducere și coordonare și se armonizează diversele politici de instruire puse în aplicare în cadrul grupului .X.;
- se urmărește mobilitatea angajaților între țări și se promovează prin echipe de specialiști organizate la nivelul .X. Franța,

Serviciile *Direcția resurse umane* nu se suprapun cu cele oferite de angajatorul .X. .X. .X. .X. refacturează costul personalului expatriat plus costul de administrare payroll, adică costul pe care .X. .X. îl plătește cu consultanții .X. pentru îndeplinirea formalităților de declarare, plata și reconciliere la nivelul României. .X. .X. facturează la cost.

- prin Serviciul asigurare grup:

- se negociază polițele de asigurare cu costuri minime și beneficii maxime la nivelul entităților din grupul .X., inclusiv .X. Ro;
- se monitorizează și centralizează necesitățile de asigurare ale țărilor (valori asigurate, riscuri, locații);
- se oferă consultanța pe parte de asigurări (redactare, validare contracte de asigurare) pentru toate filialele grupului, inclusiv .X. Ro.

Costul polițelor de asigurare se facturează de societatea .X. Grup fiecărei entități din grupul .X., inclusiv .X. Ro, cu marja zero, Serviciile de management reprezintă costurile celor care negociază și gestionează ca entitățile .X., inclusiv .X. Ro, să corespundă din punct de vedere al asigurărilor.

-prin Sinergia tehnică:

- se acordă consultanța tehnică pe parte de echipare magazine: selecția celor mai eficiente echipamente, de ultimă generație;
- se culeg bunele practici de la țări și comunică entităților din grupul .X., inclusiv .X. Ro;
- se urmărește realizarea proiectelor și se acompaniază entitățile din grupul .X., inclusiv .X. Ro, pentru găsirea celor mai bune soluții tehnice.

-prin Serviciul informatic:

- se acordă asistența punctuală și specifică .X. Ro pe parcursul amplasării sau migrării unei noi versiuni din bază;
- se previn defecțiunile și se asigură remedierea eventualelor avarii.

Există diferențiere între natura serviciilor informatice prestate de .X. Franța și GIE. Astfel, *serviciile informatice prestate* de .X. Franța sunt rezultatul echipei de experți numiți tehnic „*DESFI*” cu rol de „*AMOA*” = *assistance maitrise d'ouvrage* = *asistența business utilizatori* ce au rolul de a asista utilizatorii - în cazul de față personalul .X. Ro. Prin specializarea lor acești experți informatici, garantează coerența globală a modului în care diversele sisteme (Oracle; Negoce) vor furniza rezultate conform cerințelor legale și nevoilor utilizatorilor. Dețin rolul de garant „*legal*” al modului în care sistemele vor fi concepute și parametrare pentru funcționare. Echipa de experți .X. Franța are ca mandat:

- parametrarea business a diverselor sisteme informatice;

- înțelegerea, formalizarea diverselor nevoi exprimate de utilizatori;
- testarea noilor programe dezvoltate de ceilalți specialiști IT din cadrul altor entitati pentru a garanta coerența globală și îndeplinirea nevoilor de business și legale;
- trainingul și asistența utilizatorilor.

În ceea ce privește serviciile informatice prestate de .X. (numiți tehnic „DSI” cu rol de *MOE = maitrise d'oeuvre = echipa "editor"*), aceștia dezvoltă programele utilizate de contabili. Specialiștii GIE dezvoltă sau integrează noi programe IT pe baza specificațiilor comunicate de specialiști .X. Franța, având ca mandat:

- definirea arhitecturii sistemelor informatice;
- dezvoltarea sau integrarea software conform specificațiilor AMOA;
- sa asiste testele programelor informatice, sa instaleze și lanseze în producție programele informatice;
- sa asigure suportul N3 pentru programele IT dezvoltate.

Astfel, procesul de lucru, aplicabil pentru toate țările: utilizatori contabilitate, echipa IT locală, este următorul:

- utilizatorii (angajații .X. Ro) solicită asistență (mentenanță evolutivă/proiect sau corectivă / incident) - acțiune contact IT local (solaris, mail, ședințe);
- echipa IT locală intermediază comunicarea cu DESFI (analiza inițială, formalizare nevoi) - acțiune sistem de gestiune cereri / incidente;
- echipa DESFI: analizează solicitările, verifică impactele solicitărilor sau incidentelor; formalizează solicitările de dezvoltări sau corective-(caiete de sarcini); validează cu utilizatorii și IT locală buna înțelegere a nevoilor;
- echipa DESFI solicită DSI pentru analiza sisteme, estimare costuri, termene de realizare, livrare, plan de teste, plan de instalare;
- echipa DSI efectuează: lucrările de realizare/soluționare; livrează soluțiile într-un mediu de test;
- echipa DESFI testează soluția propusă, implică utilizatorii și echipa IT locală în teste;
- echipa DESFI confirmă GO / NOGO pentru instalări;
- echipa DSI efectuează instalări, corective, intervenții date;
- echipa DESFI împreună cu utilizatorii validează soluția sau corectivul propus;
- echipele DESFI / DSI - validează instalarea soluției pentru toți clienții (celelalte țări utilizatori pentru a avea o soluție unică)
- echipa DESFI informează toți utilizatorii de schimbarea propusă;
- echipa DSI instalează soluția și se asigură că nu sunt regresii.

Astfel, societatea susține că, pe de o parte identificarea serviciilor IT corespunzătoare celor două entități rezultă prin caracterul distinct și complementar al funcțiilor și atribuțiilor exercitate de acestea, iar pe de altă parte pe parcursul inspecției fiscale societatea a pus la dispoziție organelor de inspecție fiscală atât corespondența electronică între personalul societății și specialiștii IT cu privire la solicitările adresate în ceea ce privește nevoile diversilor utilizatori cât și documentele justificative „*timesheet-uri*” în care sunt descrise activitățile prestate

de specialiștii IT din cadrul .X. Franța rezultatul solicitărilor electronice adresate de personalul societății.

Referitor la **serviciile de marketing**, aceste servicii fac parte din serviciile *Direcția Generală* menționate în contractul încheiat între societate și .X. Franța și au rolul în definirea orientărilor și strategiilor comerciale, de dezvoltare a conceptelor de comunicare. De asemenea, prin încheierea contractului încheiat între .X. Ro și .X. Franța la art.3 se menționează faptul că **.X. se obliga să utilizeze toate mijloacele de care dispune pentru a furniza serviciile către .X. Ro.** Astfel, conform prevederilor contractuale .X. este singurul în măsură să stabilească modalitatea de realizare a serviciului iar subcontractarea este atributul exclusiv al celui care se obliga la îndeplinirea contractului în cele mai bune condiții față de beneficiar, în cazul de față .X.. De asemenea, în cuprinsul contractului nu este inserată o cerință prin care .X. Ro să interzică subcontractarea de către .X. Franța în vederea prestării serviciilor.

Ca parte a politicii de orientare și a strategiei de dezvoltare la nivelul societăților din grupul .X., inclusiv .X. Ro, s-a procedat la efectuarea de studii în beneficiul societăților din grupul .X., inclusiv .X. Ro, prin care se analizează și implementează proiecte de îmbunătățire în cadrul activității existente sau de creare a unei noi activități, ce au ca obiectiv dezvoltarea activității acestora. În acest sens este și studiul X, realizat de .X. Franța cu ajutorul X, în beneficiul societăților din grupul .X., inclusiv .X. Ro.

De asemenea, ca parte a strategiei și a politicilor comerciale ale societăților adoptate la nivelul societăților din grupul .X., inclusiv .X. Ro, sunt imperios necesare aceste studii de marketing întrucât concurează în mod direct la dezvoltarea activității de retail la nivelul societăților din grupul .X., inclusiv .X. Ro, și fac parte din modalitățile de realizare a obiectivelor comerciale stabilite și la crearea imaginii de marca.

Ca urmare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au reținut în mod eronat că serviciile prestate de .X. pentru .X. Ro nu ar fi fost necesare în scopul activității desfășurate de societate și a faptului că o entitate independentă nu ar fi achiziționat astfel de servicii, ținând cont și de următoarele aspecte:

- dovedirea necesității de a afecta achiziții de bunuri și servicii reprezintă exclusiv responsabilitatea societății, aceasta fiind determinată de aspecte comerciale care țin de desfășurarea activității la nivelul .X. Ro;

- atâta timp cât societatea a justificat că aceste achiziții au fost efectuate pentru desfășurarea activității proprii în vederea obținerii de venituri impozabile, justificându-se totodată nevoia serviciilor prestate de .X., nu se justifică refuzul organelor de inspecție fiscală de acordare a deductibilității cheltuielilor cu serviciile prestate de .X.; **de asemenea, faptul că societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative cu privire la serviciile prestate și necesitatea efectuării acestora (facturile de servicii; anexele la facturiile emise de către furnizorul de servicii; corespondența; extras din politicile**

comerciale .X.; timesheet-uri; corespondenta electronica; studii de marketing; etc.) .X. Ro a fost indreptatita sa achiziționeze serviciile pe care le considera necesare din punct de vedere comercial/operational, in funcție de specificul domeniului in care activeaza, in vederea structurării politicilor sale comerciale de achiziții si livrări/prestări.

In subsidiar, organele au ales sa ignore aspectul relației de afiliere si au tratat tranzacția dintre .X. Ro si .X. in mod singular, doar din perspectiva societății, deși in conformitate cu legislația aplicabila (art.11 din Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal; ghidul OECD privind preturile de transfer) toate aspectele invocate de organele de inspecție fiscala faceau obiectul analizei preturilor de transfer. De asemenea, faptul ca tranzacțiile dintre .X. Ro si .X. au fost realizate in condiții comerciale si de preț similare cu cele desfășurate de .X. Ro cu parteneri comerciali independenți, nu a fost relevant pentru organele de inspecție fiscala, conducând la concluzia ca aceste servicii nu erau necesare nici pentru parteneri independenți.

Ținând cont de aceste aspecte, avand in vedere prevederile art.94 alin.(2) din Codul de procedura fiscala societatea considera ca la modalitatea legala de a verifica si a analiza necesitatea achiziției unor servicii ori menținerii unor contracte, de stabilire a unor criterii privind necesitatea contractării unor servicii de la o entitate afiliata, care sunt inerent necesare bunei funcționari a societății si care constituie atribuții specifice funcțiilor si riscurilor societății, organele de inspecție fiscala ar fi trebuit sa aiba in vedere principiile din reglementările OECD privind preturile de transfer de exemplu echipa de inspecție fiscala nu a tinut cont de faptul ca persoanele independente, cu un comportament adecvat, au încheiat tranzacții in condiții similare cu cele stabilite de persoanele afiliatei.

In plus, societatea susține că legislația fiscala in vigoare in perioada verificata de organele de inspecție fiscala nu interzice societății achiziția unor servicii de la entitati afiliate ce sunt similare cu cele prestate si celorlalte entitati din grupul .X. astfel ca, achiziția serviciilor s-a realizat cu respectarea dispozițiilor legale in vigoare, respectiv cu respectarea normelor interne aplicabile. Considera ca măsură organelor de inspecție fiscala de neacordare a dreptului de deducere a cheltuielilor înregistrate de .X. Ro in perioada 2009 - 2014 in suma de .X. lei in legătură cu serviciile achiziționate de la .X. Franța este nefundamentata din punct de vedere juridic si fiscal, in condițiile in care nu se indica in mod concret prevederile legale cu privire la transferurile intre persoane afiliate si nu se face o analiza pe fond a relației intre persoane afiliate prin raportare la aceleași tranzacții încheiate cu persoane independente.

In plus, prin natura serviciilor informatice si de marketing prestate de .X. Franța, se justifica faptul ca acestea sunt **folosite de societate in activitatea sa:**

-aceste cheltuieli **sunt in legătură cu realizarea obiectului de activitate al societății iar societatea a probat prin documente justificative necesitatea acestor servicii;** societatea a dovedit ca **realizează venituri impozabile**

- aceste cheltuieli participa direct la realizarea veniturilor impozabile ale societății.

Totodată contestatara susține că redactarea Deciziei de impunere nr. F-MC .X./24.06.2016 cu nerespectarea cerinței de motivare in fapt a permis autoritatilor fiscale incalcarea unui principiu elementar al impunerii, respectiv cel al **certitudinii impunerii** care presupune ca **marimea impozitelor datorate de fiecare persoana sa fie certa si nu arbitrara**, iar termenele, modalitatea si locul de plata sa fie stabilite fara echivoc, pentru a fi cunoscute si respectate de fiecare plătitor.

Prin nerespectarea condițiilor privind motivarea actului administrativ fiscal, organul fiscal a produs o vatamare a societății, care consta in reținerea unei stări de fapt fiscale contrare realitatii cu consecința incalcarii drepturilor societății constând in impunerea unor obligații suplimentare de plata in contextul in care acestea nu sunt justificate din punct de vedere legal, bazandu-se doar pe aspecte nereale, vatamare ce nu poate fi inlaturata decât prin anularea deciziei de impunere contestate si exonerarea societății la plata obligațiilor suplimentare si a accesoriilor acestora.

Facand inasa aplicarea textelor de lege invocate, la starea de fapt din prezenta contestație, rezulta ca Decizia de impunere nr. F-MC .X./24.06.2016 emisa de Agenția Naționala de Administrare Fiscala, D.G.A.M.C., nu cuprinde o motivare reala si efectiva a stării de fapt fiscale care a determinat, in mod efectiv stabilirea in sarcina societății a unor obligații suplimentare de plata in ceea ce privește impozitul pe profit si accesorii aferente acestor obligații suplimentare.

Pe cale de consecința, societatea considera ca, in mod eronat, organele de inspecție fiscala au procedat la stabilirea unor obligații de plata suplimentare in contul impozitului pe profit pe perioada 2009-2014, ca urmare a considerării cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la .X. in suma de .X. lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

In ceea ce privește **accesoriile** calculate la diferența de impozit pe profit stabilita eronat de plata de organele de inspecție fiscala, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor cu **serviciile achiziționate de la .X. Franța** (in suma de .X. lei), considera ca nu datoreaza sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare in contul impozitului pe profit si in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datoreaza nici obligațiile fiscale accesorii.

4. Cu privire la cheltuielile cu cotizațiile facturate de .X. .X. .X. Franța pe perioada 2009-2014, contestatara susține că intre societate și G.I.E. .X. Internațional Technology (denumită în prezenta decizie GIE) s-au încheiat următoarele contracte cu privire la furnizarea de servicii informatice:

- in data de 31 octombrie 2005 contractul cadru de prestări servicii informatice si in data de 26 noiembrie 2010 actul adițional la contractul cadru de prestații informatice;
- in data de 05 ianuarie 2006 contractul de prestări servicii informatice;

-in data de 15 iunie 2006 contractul de întreținere si exploatare in domeniul informatic.

Serviciile de mentenanta IT sunt primite de la societatea afiliata GIE in baza contractului cadru de prestări servicii informatice încheiat in data de 31 octombrie 2005, precum si in baza contractelor încheiate ulterior de cele doua societăți afiliate ce vin in completarea contractului cadru si anume: contractul de prestări servicii informatice incheiat la data de 05 ianuarie 2006, contractul de întreținere si exploatare in domeniul informatic din 15 iunie 2006 si actul adițional la contractul de prestări servicii informatice din 26 noiembrie 2010.

Aceste servicii includ servicii de intretinere a infrastructurii tehnice deținute de .X. Ro si menținerea acesteia la nivelul necesar de performanta pentru utilizarea de zi cu zi, serviciile ce nu pot fi efectuate de către echipa locala de IT a .X. Ro.

De asemenea in perioada analizata, .X. Ro a plătit un onorariu fix in calitate de membru al grupului .X. care include si folosirea anumitor aplicații si licențe IT. Acest onorariu reprezintă o taxa anuala achitata de către .X. Ro in calitate de membru al Grupului .X. pentru numita „*cotizație internaționala*”.

Prin apartenența sa la grupul .X., .X. Ro împreuna cu societățile afiliate din Rusia, Ucraina, Luxemburg, Polonia si Ungaria, beneficiază de o serie de reduceri comerciale semnificative pentru achiziția licențelor si programelor IT, dar si a echipamentelor folosite in cadrul desfășurării activității comerciale a acestora. Aceste reduceri sunt acordate de către furnizorii societății afiliate GIE ca urmare a achiziției unui volum semnificativ atat de software (licențe), cat si de hardware (echipamente, servere).

GIE este o structura juridica de drept francez, care permite formalizarea unei repartizări a cheltuielilor fara marja, deoarece scopul sau nu este de a realiza profit, GIE este reglementata printr-un statut si un regulament de ordine interioara, semnat de către fiecare membru la momentul aderării sale, care definește raporturile dintre GIE si membrii sai, precum si drepturile si obligațiile acestora.

Scopul GIE este de a facilita si dezvolta activitatile economice ale membrilor sai prin punerea in comun a resurselor, activitatilor sau competentelor in schimbul unei contribuții a fiecărui membru la costurile de dezvoltare informatica, de care vor beneficia. Lipsa riscului antreprenorial suportat de .X. justifica in mod egal absenta marjei.

In ceea ce privește onorariul plătit de .X. Ro pentru beneficiile primite de la societatea afiliata GIE, acesta este determinat in baza raportului intre cifra de afaceri obtinuta de fiecare membru al grupului .X. in parte din totalul cifrei de afaceri a tuturor societăților membre ale grupului, procentul fiind agreat la finalul fiecărui an.

Acest procent se aplica la costurile indirecte bugetate de către societatea afiliata GIE pentru anul următor, si care prin urmare nu sunt alocate direct proiectelor / serviciilor prestate către membrii Grupului. Cateva exemple de costuri indirecte ar fi următoarele: *chiria spațiului in care se desfasoara activitatea,*

cheltuielile curente pentru buna desfășurare a activității, cheltuieli de formare și deplasare, calculatoare și servere de mare capacitate.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au ales să ignore aspectul relației de afiliere și au tratat tranzacția dintre .X. Ro și GIE în mod singular, doar din perspectiva societății, deși în conformitate cu legislația aplicabilă (art. 11 din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal; ghidul OECD privind preturile de transfer) toate aspectele invocate **faceau obiectul analizei preturilor de transfer**. De asemenea, faptul că tranzacțiile dintre .X. Ro și GIE au fost realizate în condiții comerciale și de preț similare cu cele desfășurate de .X. Ro cu parteneri comerciali independenți - **conform analizei preturilor de transfer efectuată de organul de inspecție fiscală** nu a fost relevant pentru organele de inspecție fiscală, conducând la concluzia că aceste servicii nu erau necesare nici pentru parteneri independenți.

Astfel, considera că la modalitatea legală de a verifica și a analiza necesitatea achiziției unor servicii ori menținerii unor contracte, de stabilire a unor criterii privind necesitatea contractării unor servicii de la o entitate afiliată care sunt inerent necesare bunei funcționări a societății și care constituie atribuții specifice funcțiilor și riscurilor societății, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere principiile din reglementările OECD privind preturile de transfer de exemplu nu a ținut cont de faptul că persoanele independente, cu un comportament adecvat, au încheiat tranzacții în condiții similare cu cele stabilite de persoanele afiliatei.

Astfel, societatea considera că măsura organelor de inspecție fiscală de neacordare a dreptului de deducere a cheltuielilor înregistrate de .X. Ro în perioada 2009 - 2014 în suma de .X. lei în legătură cu serviciile achiziționate de la .X. este nefundamentată din punct de vedere juridic și fiscal, în condițiile în care nu se indica în mod concret prevederile legale cu privire la transferurile între persoane afiliate și nu se face o analiză pe fond a relației între persoane afiliate prin raportare la aceleași tranzacții încheiate cu persoane independente.

In plus, având în vedere că în baza cotizațiilor plătite de societate către GIE, beneficiază de reduceri comerciale semnificative pentru achiziția licențelor și programelor IT dar și a echipamentelor folosite în cadrul desfășurării activității comerciale a acestora, ce erau utilizate în desfășurarea activității sale se justifică faptul că acestea sunt folosite în activitatea sa, în legătură cu realizarea obiectului de activitate, iar societatea a probat prin documente justificative necesitatea acestor servicii, respectiv:

- a dovedit că realizează venituri impozabile;
- aceste cheltuieli participa direct la realizarea veniturilor impozabile fiind alocate realizării acestor venituri.

Cu privire la cuantumul sumei cheltuielilor cu cotizațiile facturate de .X. .X. .X. Franța, contestatara susține că la nivelul anilor 2012 - 2014 GIE a emis facturi

de ajustare in minus a cotizațiilor facturate (in suma totala de .X. lei), după cum urmeaza:

-cu factura .X./12-1127 emisa in data de 07.12.2012 s-a ajustat in minus valoarea cotizației la nivelul anului 2012 cu suma de .X. euro (echivalentul in lei a sumei facturate inregistrate in evidenta contabilă a societății fiind de .X. lei);

- cu factura .X./13-1539 emisa in data de 17.12.2013 s-a ajustat in minus valoarea cotizației la nivelul anului 2013 cu suma de .X. euro (echivalentul in lei a sumei facturate inregistrate in evidenta contabilă a societății fiind de .X. lei);

- cu factura .X./14-1555 emisa in data de 15.12.2014 s-a ajustat in minus valoarea cotizației la nivelul anului 2014 cu suma de .X. euro (echivalentul in lei a sumei facturate inregistrate in evidenta contabilă a societății fiind de .X. lei).

Așadar, nivelul cotizațiilor facturate de .X. la nivelul anilor 2012-2014 si quantumul cheltuielilor cu cotizațiile inregistrate de societate in evidenta contabila este mai mic decât suma pretinsa de organul de inspecție fiscala pentru care nu a acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit la nivelul societății.

Totodată, organul de inspecție fiscala in mod eronat, conform situației prezentată in Anexa nr.18 la raportul de inspecție fiscale, a stabilit quantumul cheltuielilor nedeductibile cu cotizațiile facturate de .X. si inregistrate de societate, astfel;

- conform calculului organului de inspecție fiscala quantumul cotizației facturate de .X. la nivelul lunii martie 2010 este de .X. lei, deși .X. Ro a înregistrat in evidenta contabila cheltuiala cu suma de .X. lei, conform facturii .X./10-0189 emisa in data de 18.03.2010 in suma de .X. euro;

- conform calculului organului de inspecție fiscala quantumul cotizației facturate de .X. la nivelul lunii iulie 2012 este de .X. lei, deși .X. Ro a inregistrat in evidenta contabila cheltuiala cu suma de .X. lei, conform facturii .X./12-0489 emisa in data de 17.07.2012 în sumă de .X. euro.

Astfel, conform situației prezentată prin redactarea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.06.2016 organul de inspecție fiscala nu a respectat cerința de motivare, si astfel a permis incalcarea unui principiu elementar al impunerii, respectiv cel al certitudinii impunerii care presupune ca marimea impozitelor datorate de fiecare persoana sa fie certa si nu arbitrara, pentru a fi cunoscute si respectate de fiecare plătitor.

Or, din moment ce nivelul cheltuielilor pentru care organul de inspecție fiscala a stabilit obligații suplimentare de impozit pe profit este eronat si prin aceasta se stabilesc obligații fiscale cu mult mai mari decât cele ce ar fi putut fi stabilite in baza sumelor inregistrate de societate in evidenta contabila, autoritatea fiscala a incalcat principiul certitudinii impunerii si dreptul contribuabilului de a determina influența sarcinii fiscale asupra activității sale.

In ceea ce privește accesoriile calculate la diferența de impozit pe profit stabilita eronat de plata de organele de inspecție fiscala ca urmare a neacordarii

dreptului de deducere a cheltuielilor cu cotizațiile facturate de .X. in suma de .X. lei, considera ca nu datoreaza sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare in contul impozitului pe profit si in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datoreaza nici obligațiile fiscale accesorii.

5. Cu privire la cheltuielile privind achizițiile de bunuri si servicii in suma de .X. lei de la contribuabili declarați inactivi pe perioada 2009 – 2014, contestatara invocă prevederile art.11 alin (1¹) si (1²) și ale art 21 alin.4) lit.r) din Codul fiscal și susține că sunt eronate constatările organelor de inspecție fiscala având abateri de la principiile de drept fiscale si normele legale care sunt condamnate de jurisprudenta Curții de Justiție a Uniunii Europene - interesata de substanta/fondul operațiunilor.

Arată că jurisprudenta Curții de Justiție a Uniunii Europene nu este aplicata de organele de inspecție fiscala, incalcandu-se flagrant art.267 TFUE si art.148 alin.(2) din Constituție. Acest fapt rezulta si din aspectele menționate de Înalta Curte de Casație si Justiție in Decizia nr.1424/2013 din Dosarul nr. 397/42/2011: "*Potrivit art.148 alin.(4) din Constituția României, instanța judecătoreasca garanteaza aducerea la indeplinire a obligațiilor rezultate din actul de aderare si din prevederile alin.(2). Articolul 148 alin.(2) din Constituția României dispune ca, urmare a aderării, prevederile tratatelor Constitutive ale Uniunii Europene, precum si celelalte reglementari comunitare cu caracter obligatoriu au prioritate fata de dispozițiile contrare din dreptul intern*".

Așadar, dreptul comunitar are prioritate fata de oricare prevedere a dreptului național, asa incat, in baza principiului priorității de aplicare, norma de drept intern nu se aplica atunci când este in conflict cu normele comunitare.

Principiile dreptului comunitar sunt izvoare de drept comunitar aplicabile cu prioritate in dreptul național. De asemenea, potrivit art.234 din tratatul Uniunii Europene, o hotarare preliminară are efect general pentru toate instanțele naționale.

In acest context, hotărârile Curții de justiție a comunităților europene sunt direct aplicabile de către judecătorul național, astfel ca urmeaza a se da prioritate principiilor prevalentei substanței asupra formei, al proportionalitatii si certitudinii impunerii. (...).

Refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv ca nu s-a indeplinit o formalitate, *care nu este determinanta in obținerea acelu drept*, inseamna a nesocoti principiile generale aplicabile in materie de fiscalitate, relevate si in jurisprudenta Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv **principiul certitudinii impunerii, principiul proportionalitatii si principiul prevalentei substanței asupra formei.**

Principiul proportionalitatii obliga autoritatile publice sa ia numai acele masuri necesare pentru atingerea scopului urmărit. O măsură naționala care condiționează, in esența, dreptul la scutire de la plata unei contribuții de respectarea unor obligații de forma, fara a lua in considerare cerințele de fond si,

mai ales, fara a se intreba daca acestea erau indeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corecta a taxei (CJUE - Speța Collee - C146/05).

In baza **principiului prevalentei substanței asupra formei**, relevat si aplicat de Curtea de Justitie a Uniunii Europene in aceeași speța, precum si de Înalta Curte de Casație si Justitie in Decizia nr.2041/2007, autoritatile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, in măsură in care acestea nu sunt dublate de considerente ce tin de substanța raporturilor sociale carora li se adreseaza."

Abuzul de putere legat de tranzacțiile cu inactivi este legat de transferul de responsabilitate de la autoritate la beneficiarul-contribuabil, care are de suferit pentru astfel de tranzacții. Autoritatea fiscala trebuie sa dovedească fraudă dacă contribuabilul a știut sau trebuia sa știe ca a fost parte a unei fraude fiscale, principiu care nu este respectat de organele de inspecție fiscala.

De asemenea, contestatara susține că in condițiile in care nu are drept de deducere a cheltuielilor cu achiziția bunurilor si/sau a serviciilor si a TVA aferenta pentru achizițiile efectuate de la o persoana impozabila stabilita in Romania declarata inactiv, dar in schimb este obligata sa recunoască veniturile impozabile din livrarea acestor bunuri si, de asemenea, este obligata sa colecteze si sa plateasca TVA cu un/ca inactiv se incalca neutralitatea masurilor fiscale a se vedea in acest sens prevederile art. 3 din Codul fiscal.

Societatea învedereaza faptul ca este obligația organelor fiscale sa analizeze situația de fapt in vederea determinării corecte a sarcinilor fiscale conform prevederilor art.5 alin.(1) si art. 6 din Codul de procedura fiscala.

Chiar si in condițiile in care organul de inspecție fiscala, in mod eronat, apreciaza ca nu ii revine atribuția constatării validității unei norme juridice, considera ca, in virtutea rolului sau activ conferit de Codul de procedura fiscala, este obligat si totodată indreptatit sa utilizeze toate pârghiile legale de care dispune, inclusiv prin solicitarea de puncte de vedere sau sesizarea Comisiei fiscale, pentru ca aspectele menționate sa fie clarificate, iar conflictele inlaturate.

In acest sens, invocă si prevederile art.135 alin.2 lit.a) din Constituție, care menționează cu privire la întinderea drepturilor contribuabilului in relația cu statul si este intarit de art.148 alin. 2 din Constituție, in sensul ca incalcarea art.267 din TFUE este o incalcare a drepturilor constituționale.

Contestatara apreciază ca organele de inspecție fiscala au obligația sa isi exercite atribuțiile cu maxim profesionalism si sa isi întemeieze constatările pe relevanta stărilor de fapt fiscale asupra tuturor împrejurărilor edificatoare in cauza, inclusiv jurisprudenta Curții de Justiție a Uniunii Europene, pe care inasa o ignora in inspecția fiscala.

Societatea susține că nu a avut cunoștința de faptul ca la momentul primirii facturilor a efectuat o achiziție de la contribuabil inactiv. De asemenea, nu exista stabilita o obligație legala a societății de a efectua verificări suplimentare privind starea fiscala a furnizorilor sai.

In vederea diminuării riscului de fraudă in sfera TVA si a impozitului pe profit, legiuitorul a impus starea de inactivitate fiscala ca si soluție pentru a înlătură din circuitul economic societățile care au un comportament fiscal inadecvat. In acest sens invocă art.78¹ din Codul de procedura fiscala.

Neavand obligația de a verifica starea fiscala a furnizorului si nefiind interzisa efectuarea de acte de comerț cu un furnizor inactiv fiscal sau de a efectua plăți către acesta, nu poate exista nici consecința neverificării stării fiscale sau efectuării de acte de comerț cu un furnizor inactiv fiscal.

In lipsa stabilirii unei obligații, legiuitorul nu poate stabili consecința ce decurge in cazul incalcării acestei obligații.

De altfel, din insasi formatul art.11 alin. (1²) din Codul fiscal se remarca faptul ca se stabilește in sarcina contribuabilului beneficiar doar consecința derulării unui act de comerț legal cu un contribuabil inactiv, fara a se defini si institui insa anterior si obligația de a nu derula acte de comerț cu un astfel de contribuabil.

In sarcina contribuabilului ce achiziționează bunuri de la un contribuabil inactiv nu pot fi stabilite consecințe fiscale decât ca urmare a unei constatări a organului fiscal cu privire la incalcarea unei obligații impuse de legiuitor, conform Codului de procedura fiscala.

Or, in acest caz al inactivității fiscale a furnizorului, nu a fost impusa in sarcina beneficiarului obligația verificării stării fiscale a acestuia sau interzicerea efectuării actelor de comerț cu acesta, cu rezultatul ulterior al sancționării cu anularea dreptului de deducere,

Prin penalizarea societății ca beneficiar, organele de inspecție dublează penalitatea, in sensul in care o data penalizează furnizorul inactiv fiscal prin anularea dreptului de deducere in amonte si inca o data beneficiarul cu anularea dreptului de deducere aferent aceleiași intrări din amonte. In aceste condiții, incalcarea principiului unicității fiscale este evidenta. Legislația fiscala actuala nu precizează in sarcina unei societăți beneficiare obligații precum de a verifica starea fiscala a furnizorilor sai, respectiv activi sau inactivi fiscal, de a nu efectua acte de comerț cu furnizori declarați inactivi fiscal sau de a nu se supune obligației de plata a sumelor, inclusiv TVA, aferente relației comerciale derulate cu furnizori declarați inactivi fiscal.

Societatea susține că aceste cheltuieli inregistrate de societate cu mărfurile achiziționate de la furnizori reprezintă cheltuieli legale cu descărcarea de gestiune, inregistrate in evidenta contabila exclusiv la momentul înregistrării de venituri impozabile si au loc doar in corelație directa cu veniturile realizate din vanzarea acestora. Mărfurile achiziționate de la furnizori fiind vândute, fiecare operațiune a fost înregistrata in contabilitate. Prin urmare, condiția primordiala si unica a oricărei cheltuieli, respectiv aceea ca aceasta sa fie efectuata in scopul obținerii de venituri impozabile, este îndeplinita in integralitate, aceasta condiție reprezentând o axioma in sfera impozitului pe profit.

Societatea susține că a respectat prevederile art.19 și 21 din Codul fiscal, însă, din analiza prevederilor art.11 alin.(1²), statul își însușește impozite și taxe de pe urma unor venituri obținute ca urmare a valorificării unor achiziții de la un contribuabil inactiv. Astfel, deși anulează deductibilitatea cheltuielii cu achizițiile efectuate de la un contribuabil inactiv, accepta să colecteze impozit din veniturile obținute de pe urma valorificării acestor achiziții.

Prin tratarea veniturilor ca fiind impozabile, statul atrage caracterul de legalitate al acestora, ceea ce determină în mod subsecvent și caracterul de legalitate al cheltuielilor directe aferente obținerii acestor venituri.

De asemenea, arată și faptul că art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal, este inaplicabil atât pentru motivele invocate cu referire la calitatea de contribuabil inactiv, cât și sub aspectul tehnic al lipsei suspendării certificatului de înregistrare fiscală în baza vreunui ordin al președintelui ANAF.

Acest articol a fost introdus o dată cu introducerea inactivității conform Ordinului președintelui ANAF nr.575/2006, care impune ca societățile să fie declarate inactive prin Ordin al Președintelui ANAF publicat în Monitorul Oficial, ceea ce nu s-a întâmplat în realitate.

O dată cu introducerea inactivității, conform art 78¹ din Codul de procedură fiscală, deciziile sunt emise de către conducătorul organului fiscal și sunt înscrise în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați. Articolul 21 alin. (4) lit r) din Codul fiscal se aplică pentru inactivitatea stabilită de organul fiscal în baza Ordinului președintelui ANAF nr.575/2006 (cu aplicabilitate începând cu data de 18 Iulie 2014, urmare a intrării în vigoare a Ordinului președintelui ANAF nr. 1847/2014 pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art 78¹ din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare) și nu pentru inactivitatea stabilită potrivit art 78¹ din Codul de procedură fiscală și, prin urmare, este inaplicabil.

Așadar, pe baza principiilor fiscale organul fiscal avea următoarele obligații față de societate:

- dacă tratează veniturile obținute din vânzarea de mărfuri achiziționate de la un contribuabil inactiv ca fiind impozabile și colectează impozit pe profit la acestea, atunci este obligat să accepte deductibilitatea cheltuielilor cu aceleași mărfuri; sau
- dacă anulează deductibilitatea cheltuielilor cu mărfurile achiziționate de la un contribuabil inactiv și valorificate, atunci este obligat să trateze veniturile astfel obținute ca fiind neimpozabile.

Considera că refuzul organelor de inspecție fiscală în acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în suma totală de .X. lei cu bunurile și/sau serviciile achiziționate de societate de la furnizori/prestatorii de la data declarării inactive a acestor furnizori/prestatori și anularii codului de înregistrare fiscală al acestora și care au fost utilizate în activitatea societății în scopul realizării de venituri impozabile, nu se justifică.

În ceea ce privește accesoriile calculate la diferența de impozit pe profit impusă la plată în mod eronat de către organele de inspecție fiscală, ca urmare a

neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor cu bunurile si/sau serviciile achiziționate de la persoane impozabile stabilite in Romania după înscrierea acestora ca inactivi in Registrul contribuabililor inactivi, considera ca nu datoreaza sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare in contul impozitului pe profit si in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datoreaza nici obligațiile fiscale accesorii.

6. Cu privire la constatarea unor venituri suplimentare din penalitati contractuale la nivelul anului 2013 in relația cu .X. SA, contestatara susține următoarele:

În data de 15 februarie 2013 societatea si .X. SA (denumită .X. în prezenta decizie) au încheiat un act adițional la contractul cadru din data de 13.12.2010 care prevedea existenta unei penalitati, in valoare de .X. milioane euro, in cazul in care .X. nu isi ducea la indeplinire o serie de obligații contractuale asumate de la începutul relației comerciale (transferul unor parcele de teren in proprietatea .X. Ro - respectiv a „*Curții .X.*”, „*Rezervei .X.*” si „*Extinderii .X.*” - denumite Terenurile -Tinta”), părțile stabilind ca si data limita data de 01.05.2013.

Discuțiile au fost determinate, in mare măsură si de presiunea exercitata de partenerii .X. Ro asupra societății pentru îndeplinirea obligațiilor asumate de .X. Ro fata de aceștia, indeplinire care era condiționată de executarea transferului terenurilor de către .X..

In data de 02.05.2013, prin actul adițional nr..X. la Contractul-Cadru, s-a constatat neindeplinirea de către .X. a obligațiilor asumate prin actul adițional nr.3, cele doua parti constatând îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea penalității in cuantum de .X. milioane euro.

La cateva zile după încheierea actului adițional nr..X., societatea .X. intra in insolventa, aceasta fiind pronunțata de Tribunalul .X. prin Încheierea nr..X./08.05.2013.

Ca parte a procedurii insolventei, .X. Ro a întocmit declarația sa de creanțe împotriva .X., incluzând penalitatea de .X. milioane euro si urmărind înscrierea acesteia in tabelul creanțelor, in data de 10.06.2013, dorind astfel sa ia toate masurile legal permise pentru protejarea intereselor sale.

In data de 13.06.2013 (3 zile mai târziu) administratorul judiciar al .X. (ZRP), introduce o acțiune in anulare a actelor adiționale nr.3 si 4 încheiate de .X. Ro si .X., atacand astfel pe cale judiciara si nerecunoscand aplicabilitatea penalității de .X. milioane euro (pe care a considerat-o nelegala). Prin urmare, creanța nu a fost recunoscuta de către administratorul judiciar si nu a fost confirmata de către judecătorul sindic.

In data de 25.06.2013, creanța reprezentata de penalitatea in cuantum de .X. milioane euro este înregistrata in tabelul preliminar al creanțelor (publicat in BPI nr. .X./25.06.2013) la rubrica “*sub-conditie*”, admiterea sa in tabel si, implicit recunoașterea acesteia, depinzând de rezultatul acțiunii in anulare demarata de administratorul judiciar al .X..

Astfel, in ciuda apararilor .X. Ro in susținerea validității celor doua acte adiționale si a înscrierii penalității in Tabelul creanțelor, soluționarea dosarului a fost prelungita pe durata mai multor luni, timp in care instanța a solicitat inclusiv un raport de expertiza, neajungandu-se la nicio soluție după aproape 1 an.

In acest context, si avand in vedere interesul .X. Ro de a dobândi Terenurile-Tinta, in scopul finalizării si exploatării in condiții optime a proiectului, .X. a încheiat un acord cu .X. si cu administratorul judiciar al .X., prin care .X. (banca finanțatoare a .X.) isi dadea acordul expres pentru dezmembrarea si transferul către .X. Ro a Terenurilor-Tinta, iar .X. avea obligația de a efectua imediat toate demersurile necesare in vederea dezmembrării si transferului către .X. Ro a respectivelor Terenuri-Tinta; avand in vedere atingerea scopului de către .X. (i.e. dobândirea Terenurilor-Tinta), acordul prevede si renunțarea de către .X. Ro la penalitate si închiderea de către parti a dosarului nr..X./a1, astfel incat Tabelul creanțelor sa poata fi definitivat, ceea ce era in interesul tuturor creditorilor, inclusiv .X. Ro.

Acordul tripartit cu privire la cele de mai sus a fost încheiat in data de 16.04.2014 si a fost aprobat de Comitetul Creditorilor .X. in ședința din data de 29.05.2014. In baza acestui acord, .X. a finalizat documentațiile cadastrale, care au fost ulterior admise de .X. - .X., fiind incheiate actele de dezmembrare ale Terenurilor-Tinta in perioada ianuarie - februarie 2015, validate de administratorul judiciar si judecătorul sindic.

La 12.03.2015 a fost încheiat intre .X. Ro si .X., Actul de partaj si ieșire din indiviziune cu privire la o parte din Spatiile Comune Externe, avand ca efect - intre altele - transmiterea in proprietatea exclusiva a .X. Ro a Terenurilor-Tinta, iar acest transfer a fost intabulat in cărțile funciare aferente loturilor afectate.

La data de 23.03.2015, .X. Ro, .X. si administratorul judiciar au semnat Convenția cu privire la renunțarea de către .X. Ro la penalitate si includerea dosarului nr..X..

Prin Sentința nr..X./24.03.2015, Tribunalul .X. a luat act de tranzacția mai sus menționata si a inchis dosarul.

Pe baza aspectelor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscala au considerat ca au dreptul, din punct de vedere juridic si fiscal, de a interveni in relația contractuală dintre doi agenți economici privați, in sensul de a impune recunoașterea si, după caz, facturarea penalităților contractuale pentru neindeplinirea condițiilor contractuale asumate de .X. in relația cu societatea si, pe cale de consecința, de a stabili in aceasta baza venituri suplimentare si implicit obligații fiscale suplimentare si accesorii.

Contestatară invocă prevederile OMFP nr.3055/2009 în sensul că veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice inregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează in creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

Un activ reprezintă o resursa controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate.

Un activ este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț atunci când este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(a) în mod credibil. Beneficiile economice reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate. Aceasta contribuție se reflectă fie sub forma creșterii intrărilor de numerar, fie sub forma reducerii ieșirilor de numerar, de exemplu, prin reducerea costurilor de producție.

Contestatarea susține că din punct de vedere al reglementărilor contabile în evidența contabilă nu trebuie înregistrate în contabilitate decât veniturile certe care contribuie în mod direct - indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate.

Reglementările contabile prevăd o serie de reguli specifice cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a veniturilor și cheltuielilor. Astfel:

- veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea unui activ sau de scăderea valorii unei datorii;
- recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor.

Prin urmare, pentru înregistrarea unui venit în situațiile contabile și financiare ale unei entități, două condiții trebuie în mod cumulativ să fie îndeplinite:

- caracterul cert al venitului;
- acesta trebuie să fie evaluat în mod credibil.

Concomitent cu cele două condiții, o entitate trebuie să aibă în vedere și respectarea unuia dintre cele mai importante principii ale contabilității - **principiul prudentei** - care specifică în mod clar că activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate.

Pentru a se asigura respectarea principiilor menționate reglementările contabile permit utilizarea unor conturi extrabilanțiere pentru reflectarea unor drepturi și obligații care nu pot fi integrate în activele și datoriile entității, iar, ca și regula generală, informații despre acestea sunt prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale.

În categoria menționată mai sus se încadrează așa-numitele active contingente. Un activ contingent este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului și a cărui existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității.

Ordinul nr.3055/2009 furnizează ca și exemplu de activ contingent un drept de creanță ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanță, în care este implicată entitatea și a cărui rezultat este incert.

Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate. Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanțiere și trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariția unor intrări de beneficii economice. Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece ele nu sunt certe iar recunoașterea lor în situațiile financiare ar putea determina recunoașterea unui venit care să nu se realizeze niciodată.

Evenimentele mai sus menționate, care au avut loc într-un interval de timp foarte scurt (aprox. 2 luni, în decursul aceluiași an financiar), au pus sub semnul **incertitudinii** de la bun început generarea de beneficii viitoare pe care o astfel de penalitate le-ar fi putut avea la nivelul .X. Ro și, mai ales, **evaluarea credibilă** a acestora având în vedere atât contestarea lor de către administratorul judiciar desemnat, cât și improbabilitatea realizării efective a creanței, ținând cont de calificarea acestei penalități ca și creanța negarantată subordonată (aflată pe ultimul loc în Tabelul creanțelor, ceea ce presupune o eventuală încasare doar după ce toate celelalte creanțe din Tabel fuseseră integral acoperite de către .X., în condițiile în care, conform rapoartelor de evaluare, activele .X. fuseseră evaluate la o valoare ce nu acoperea integral nici măcar valoarea creanțelor certe, lichide și exigibile ale creditorilor .X., fără a lua în calcul penalitatea .X.).

Prin urmare, în baza principiilor mai sus menționate, rezulta că nu se îndeplinesc condițiile obligatorii pentru recunoașterea unui venit din penalități contractuale în contul de profit și pierdere al societății.

Mai mult decât atât, recunoașterea acestui venit în condițiile în care probabilitatea acestuia de materializare era contestată și pusă sub semnul întrebării, ar fi condus la o supraevaluare a veniturilor societății și o prezentare deficitară a poziției financiare a societății.

De asemenea, data fiind și materialitatea sumei în cauză, recunoașterea acestui venit ar fi dus și la întocmirea unor situații financiare ce nu ar fi reflectat imaginea fidelă a activelor, poziției financiare și a profitului/pierderii societății, ducând astfel la încălcarea caracterului de credibilitate și neutralitate al situațiilor financiare.

În subsidiar, societatea susține că trebuie avut în vedere faptul că pe baza prevederilor art. 67 din Legea societăților comerciale nr.31/1990 ce prevedea că *nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii*, iar o eventuală înregistrare ca și venit a penalității, în condițiile contestării și nerecunoașterii acesteia, ar fi condus la inflatarea nejustificată a rezultatului contabil și, implicit la o încălcare a regulilor instituite de legislația privind societățile comerciale cu privire la posibilitatea de distribuire a dividendelor, ceea ce ar fi putut conduce inclusiv la o sancțiune de natură penală a reprezentanților societății.

Acesta fiind contextul, tratamentul contabil ar fi fost cel mult tratamentul penalității în cuantum de .X. milioane euro drept un activ contingent (și pe cale de consecință care nu ar trebui reflectat în conturile de bilanț), având în vedere caracterul incert al acesteia, a cărei confirmare depindea în exclusivitate de

finalizarea unor evenimente viitoare (soluționarea de către instanța a cererii de anulare depusa de către administratorul judiciar, existența unor active ale .X. a căror vânzare să acopere integral toate creanțele înscrise în Tabelul definitiv) și care, nu se aflau sub controlul societății.

Astfel, la momentul întocmirii situațiilor financiare aferente anului 2013, urmare a consultării cu echipa de avocați care a coordonat acțiunea în anulare demarată de administratorul judiciar al .X. împotriva .X. Ro și care, pe baza raționamentului profesional, a estimat că șansele de a avea câștig de cauză în soluționarea acțiunii și că respectiva creanță să fie înscrisă ca atare în tabelul de creanțe sunt minime și chiar și în cazul câștigării procesului, șansele de realizare (incasare) a penalității sunt aproape nule, prin raportare la calificarea creanței ca și creanță negarantată subordonată și la valoarea activelor .X. menționată în rapoartele de evaluare, societatea a considerat că nu se îndeplinesc condițiile ca respectiva penalitate să fie înregistrată ca venit în contul de profit și pierdere, nefiind probabilă apariția unor intrări de beneficii economice.

De asemenea, pe baza condițiilor prezentate mai sus, se confirmă faptul că șansele de incasare a penalităților deveneau nerealizabile (fapt ce s-a și confirmat în practica ulterior) astfel că, probabilitatea de recunoaștere a unui potențial activ contingent la data de 31.12.2013 la nivelul .X. Ro era nula.

Având în vedere șansele minime pe care .X. Ro le avea pentru realizarea penalității de .X. milioane de euro, dar și deschiderea .X. (banca finanțatoare a .X.) de a găsi o modalitate de a pune capăt litigiilor și de a debloca finalizarea tabelului de creanțe, fiind astfel de acord cu transferul Terenurilor-Tinta de la .X. către .X. Ro, părțile (.X. Ro, ZRP - în calitate de administrator judiciar și .X.) au încheiat convenția din data de 23.05.2015 prin care, urmare a transferului Terenurilor-Tinta din data de 12.03.2015 și a atingerii, pe această cale, a intereselor .X. Ro cu privire la finalizarea proiectului, părțile renunță la pretențiile reciproce și se pune capăt litigiilor aflate pe rol. În data de 24.05.2015, instanța ia act de această convenție și dispune încheierea litigiului; penalitatea în valoarea de .X. milioane euro este eliminată astfel din tabelul de creanțe, nemaipunându-se astfel problema înregistrării unui venit.

Astfel, problema percepției penalităților contractuale privește strict părțile contractante și derularea raportului contractual, organul fiscal neputând interveni și proceda la o suplimentare a bazei de impozitare a impozitului pe profit prin recunoașterea venitului din penalități decât dacă se incasau sumele cu acest titlu de către .X..

În ceea ce privește temeiurile legale invocate de organele de inspecție fiscală pe baza cărora considera că Societatea avea obligația evidențierii în contabilitate a veniturilor din penalități contractuale în suma de .X. lei pentru perioada 2009 - 2014, acestea nu pot fi reținute, având în vedere faptul că motivarea prezentată de organul fiscal are un caracter general, fără a menționa informații concrete de natură să justifice obligația pretinsă.

De asemenea, in baza prevederilor legale invocate de organul de inspectie fiscala nu poate fi retinut ca înregistrarea in contabilitate a veniturilor din penalitati contractuale este o obligație ce se naște **in mod direct la nivelul societății in situația neindeplinirii obligațiilor contractuale de către .X.**, intrucat:

- *pct 256 alin.(1) lit.e) din OMFP nr.3055/2009* - prezintă clasificarea veniturilor din penalitati contractuale in categoria alte venituri din exploatarea curenta;
- *art 11 din Legea contabilității nr.82/1991* - stabilește operațiunile care sunt interzise in contabilitate;

- *art.13 din Legea contabilității nr.82/1991* - instituie regulile contabile generale privind înregistrarea, evaluarea si prezentarea elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, adica in esența OMFP nr. 3055/2009;

- *punctele 36, 180 (2) - (3) si 184 (2) din OMFP nr.3055/2009* - prezintă aspecte legate de principiul general al contabilității, respectiv principiul contabilității de angajament;

- *art.11 si art.1169 din Codul civil* - fac referire la ordinea publica si bunele moravuri; ordinea publica in dreptul civil reprezintă normele juridice care se impun din motive de moralitate sau de securitate sociala iar bunele moravuri reprezintă regulile impuse de morala sociala a unei perioade date; or, textul art.11 coroborat cu prevederile art.1169 si art.1325 din Codul Civil, consacra principiul autonomiei de voința, adica libertatea de a incheia orice acte juridice civile; aceasta libertate nu este absoluta, ci limitata, in sensul ca părțile nu pot incalca prin actele juridice încheiate legea, ordinea publica sau bunele moravuri; sancțiunea care se aplica in cazul in care sunt incalcate aceste limite este nulitatea absoluta a actului juridic astfel încheiat, deoarece interesul ocrotit are caracter general;

- *art.45 din Constituția României* - reglementează dreptul oricărei persoane de a desfasura o activitate economica in mod liber, statul garantand accesul neîngrădit la libera inițiativa, precum si exercitarea acesteia.

- *art.5 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala* - reprezintă o norma cu valoare de principiu; in acest sens sunt elaborate ghidurile practice publicate pe website-urile Ministerului Finanțelor Publice si Agenției Naționale de Administrare Fiscala dar si circularele emise si publicate pe website-urile instituțiilor publice;

- *art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala* - norma Stabilește legătură directa intre exercitarea dreptului de apreciere a situației de fapt Fiscale si utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege, astfel ca pe cale de consecința, aprecierile organului fiscal ar trebui sa fie probate, potrivit legii, evitând abordările parțiale (incomplete) ale situației de fapt,

Astfel, organul de inspectie fiscala, nu arata concret pe ce argumente se fundamentează recunoașterea venitului din penalitati contractuale la nivelul anului 2013 in baza raportului contractual derulat intre societate si .X. si prin invocarea unui temei de drept general, respectiv art.19 alin.(1) din Codul fiscal, inaplicabil atat timp cat nu e dublat de temeiul legal care stabilește momentul recunoașterii veniturilor, a stabilit eronat venituri impozabile.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor și au invocat articole din legea contabilă și fiscală care nu sunt motivate în fapt, ori nu-si găsesc aplicabilitatea în situația de față, demonstrează că societății nu îi poate fi suplimentată baza de impozitare a impozitului pe profit prin recunoașterea unui venit din penalități contractuale la nivelul anului 2013 în baza raportului contractual derulat între Societate și .X..

Or, prin constatările efectuate, organul de inspecție fiscală își depășește competențele, analizând extrem de sumar și simplist raportul contractual derulat între societate și .X., intervenind în modalitatea în care societatea alegea să își exercite dreptul de a urmări sau nu realizarea penalităților contractuale.

Mai mult, o astfel de abordare a organelor de inspecție fiscală încalca dreptul societății de a realiza penalitățile contractuale, care este un drept de apreciere al creditorului și nu al organului fiscal.

Din punct de vedere juridic, creditorul are atributul legal de a aprecia asupra dreptului de a impune sancționarea partenerului de afaceri prin aplicarea daunelor-interese sau nu, de a renegocia relația contractuală în termenii proprii ai unui management eficient al relațiilor contractuale.

Prin impunerea subiectivă a executării contractului, în lipsa voinței părții contractante, fără un temei legal și judiciar, organele de inspecție fiscală încalca principiul de drept cu privire la opozabilitatea efectelor contractului. Astfel, conform prevederilor art.1281 din Codul civil contractul este opozabil terților, în cazul de față autorităților fiscale și acestea au posibilitatea de a se prevala de prevederile contractuale, fără a avea posibilitatea legală de a cere executarea acestuia, inclusiv a penalităților contractuale. Altfel spus, voința executării contractului în lipsa unei proceduri legale judiciare de stabilire a condițiilor de interpretare și aplicare, nu poate fi suplinită de autoritățile fiscale.

De asemenea, forța obligatorie a contractului nu se poate restrânge la formularea obligativității contractuale în sensul aplicării penalităților contractuale în mod direct în situația neindeplinirii, pentru că se prezuma în orice situație culpa debitorului.

Legea definește contractul ca fiind acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic. Efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații pentru părțile sale. Totodată, potrivit legii, convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante, ele putând fi modificate sau revocate oricând prin consimțământul părților sau din cauze autorizate de lege.

Prin urmare, un contract valabil încheiat produce efecte numai între părțile contractante, neputând da naștere la drepturi și obligații în sarcina altor persoane, fie ele de drept public sau privat. În acest sens, din punct de vedere juridic, organele fiscale nu au dreptul de a stabili și calcula venituri suplimentare în sarcina unui agent economic în cazul în care acesta nu și-a

exercitat dreptul de a precepe penalitati contractuale, chiar daca ar fi putut sa-si exercite acest drept.

Conform prevederilor art.1281 din Codul civil, contractul este opozabil terților, in cazul de fata autoritatilor fiscale si acestea au posibilitatea de a se prevala de prevederile contractuale, fara a avea posibilitatea legala de a cere executarea acestuia, inclusiv a daunelor-interese. **Altfel spus, voința executării contractului in lipsa unei proceduri legale judiciare de stabilire a condițiilor de interpretare si aplicare, nu poate fi suplinita de autoritatile fiscale.**

Voința contractuală si relativitatea efectelor contractului sunt limitate prin legea civilă, respectiv Codul civil doar la părțile contractante, tertii avand doar posibilitatea de a se opune sau de a solicita o executare a contractului, in măsură in care o astfel de posibilitate este expres prevazuta de lege.

Opunerea cu valoare de titlu executor a deciziei fiscale de calcul a penalităților contractuale, prin stabilirea caracterului cert, lichid si exigibil al acestor valori, este contestabila in primul rând din perspectiva temeiului legal al nașterii obligației fiscale. Temeiul legal al nașterii obligației de plata a penalităților contractuale este exclusiv voința părților, neexistand nicio prevedere legala expresa prin care organele fiscale sa aiba calitatea de a se substitui părților contractante si de a reinterpretă voința acestora. Conform dispozițiilor art.1266 din Codul civil, interpretarea contractului se realizează conform voinței părților contractante, a scopului contractului (derularea relațiilor contractuale), negocierilor purtate intre parti si comportamentului acestora după data încheierii contractului, aspecte necunoscute autoritarilor fiscale care nu au participat la derularea si activitatea comerciala a societății.

Premisa conform careia neexecutarea unei obligații contractuale generează necondiționat aplicarea penalităților contractuale este greșita.

Pentru aceasta, ar trebui sa existe un prejudiciu si acest prejudiciu rezultat sa fie o consecința directă si necesară a culpei debitorului obligației neexecutate si sa nu existe un impediment legal pentru nerespectarea obligației. Or, in cazul .X. Ro, acesta nu a suferit efectiv niciun prejudiciu, căci obligațiile contractuale (transferul Terenurilor-Tinta) au fost indeplinite de către .X., astfel incat proiectul a fost finalizat conform contractului.

Aprecierea prejudiciului nu poate fi realizată de autoritățile fiscale, deoarece acestea nu au calitatea si posibilitatea legala de apreciere a existentei culpei sau a incidenței unei cauze exoneratoare a culpei debitorului obligației neexecutate, deoarece s-ar subroga in locul si atribuțiile instanței de judecata.

Aprecierea autorităților fiscale pot genera evaluări subiective si chiar pot da naștere la anumite abuzuri, in sensul impunerii aplicabilității daunelor-interese si a penalităților in orice contract încheiat intre profesioniști, împotriva voinței acestora, aspect imposibil si nelegal din perspectiva dispozițiilor art.1530 din Codul civil.

Creditorul are atributul absolut de a aprecia asupra sancționării partenerului de afaceri prin aplicarea penalităților contractuale, de a evalua oportunitatea unei

astfel de sancțiuni și de a renegocia relația contractuală în interesul său, în termenii proprii ai unui management eficient al relațiilor contractuale.

Din practica administrativă și judiciară în materia contenciosului administrativ și fiscal se pot identifica decizii emise de organele de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF respectiv decizii/hotărâri emise de instanțe prin care se subliniază faptul că organele fiscale nu au dreptul de a stabili și calcula penalități în sarcina unui agent economic în situația în care acesta nu și-a respectat obligațiile contractuale față de alt agent economic. Concluzia organelor de soluționare a contestației și a instanțelor de judecată este că organele de inspecție fiscală nu are dreptul din punct de vedere juridic și fiscal de a interveni în relația contractuală dintre doi agenți economici privați în sensul de a impune facturarea penalităților și pe cale de consecință de a stabili în această bază venituri suplimentare și implicit obligații fiscale suplimentare.

În baza aspectelor prezentate rezultă că, obligația recunoașterii și evidențierii contabile a unor penalități contractuale și dreptul .X. Ro de a-și administra veniturile, de a dispune de acestea, precum și posibilitatea de negociere a relațiilor contractuale nu trebuie analizate și aplicate contrar principiilor economice și de drept, deoarece dreptul de administrare este exclusiv al societății, la fel ca și libertatea contractuală a părților, iar obligațiile sunt expres prevăzute de lege și nu pot fi prezumate sau impuse de organele fiscale, în lipsa unor prevederi legale contrare.

Pe cale de consecință, societatea consideră că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor obligații de plată suplimentare în contul impozitului pe profit la nivelul anului 2013, ca urmare a reconsiderării la nivelul societății a unor venituri suplimentare din penalități contractuale în relația cu societatea .X..

În ceea ce privește accesoriile calculate la diferența de impozit pe profit impusă la plată în mod eronat societății de către organele de inspecție fiscală, ca urmare a reconsiderării la nivelul societății a unor venituri suplimentare din penalități contractuale în relația cu societatea .X., societatea consideră nu datorează sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare în contul impozitului pe profit și în baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

7. Cu privire la ajustarea cheltuielilor cu achizițiile de bunuri de la persoane afiliate ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada 2010-2014, contestatara susține:

Referitor la alegerea metodei de preturi de transfer folosită pentru a documenta achizițiile de mărfuri de la societăți afiliate, respinsă de autoritățile fiscale, societatea susține că procedura este nejustificată și în neconcordanță cu principiul preturilor de transfer, din următoarele motive:

- organele de inspecție fiscală testează activitatea de distribuție în ansamblul ei care se desfășoară preponderent cu independenți și nu strict achizițiile realizate de la grup;
- societatea a realizat cu diverși independenți achiziții și cheltuieli semnificative în perioada analizată care nu au legătură directă cu mărfurile cumpărate de la grup (de exemplu, achiziția și remodelarea a 20 de magazine .X. în perioada 2013-2014), iar liniile directe ale Ghidului OCDE în materie de preturi de transfer punctează în nenumărate ocazii acest dezavantaj al folosirii metodei marjei nete.
- înregistrarea de pierderi sau profitabilitate scăzută nu reprezintă, în sine, un motiv pentru ajustarea profiturilor impozabile ale contribuabilului.
- Codul fiscal nu impune în mod expres folosirea unei metode în detrimentul alteia, lăsând la latitudinea contribuabilului să aleagă cea mai adecvată metodă, în funcție de circumstanțele tranzacției analizate și a cazului individual al contribuabilului.
- nu există nicio prevedere în Codul fiscal care să oblige contribuabilul să folosească metoda marjei nete în detrimentul metodei prețului de revanzare, metoda prețului de revanzare (care testează marja brută) se aplică în cazul mărfurilor achiziționate de la grup, mărfuri revandute ulterior către terțe părți.

Totodată, metoda prețului de revanzare este utilizată în cazul în care persoana care revinde nu măjorează substanțial valoarea produsului, așa cum este și cazul societății .X. România.

- metoda prețului de revanzare este o metodă mai directă de estimare a prețului de transfer și nu este influențată de cheltuielile general administrative și de desfacere ale societății analizate, cheltuieli întreprinse de societate în tranzacții cu societăți independente, și testează strict activitatea de achiziție a contribuabilului de la entități din grup, aceasta având la bază testarea rezultatului brut, calculat prin scăderea costului mărfii achiziționate de la grup (practic, ceea ce plătește societatea .X. România către furnizorii săi afiliați) din venitul obținut de societatea .X. România ca urmare a vânzării mărfurilor pe teritoriul României, prin magazinele proprii.
- organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la calcularea marjei nete de investițiile semnificative făcute de societatea .X. România cu deschiderea de noi magazine (de exemplu, societatea a achiziționat și remodelat X de magazine .X. în perioada 2013-2014, înregistrând cheltuieli operaționale semnificative în acest sens, care nu ar trebui să aibă impact în prețul de achiziție al mărfurilor luate de la grup.

Astfel, multe elemente pot influența nivelul marjei nete, fără ca aceste elemente să aibă legătură cu preturile de transfer efectiv practicate.

Contestatară invocă prevederile pct.1.2, pct.1.5 și pct.3.55 din Ghidul OECD și susține că prin respingerea metodei marjei brute nu sunt respectate prevederile pct.32 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru stabilirea celei mai adecvate metode, ar fi trebuit să se aibă în vedere metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care au fost stabilite preturile supuse

liberei concurente pe piețe comparabile din punct de vedere comercial, metoda folosită trebuind astfel să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului.

Referitor la modul de calcul al indicatorului de profitabilitate „marja netă” contestatara susține că este eronat având în vedere că nu ține cont de principiile economice de bază ale contabilității de gestiune, respectiv:

- nu au fost luate în considerare/au fost omise (alte) venituri operaționale înregistrate în evidențele contabile ale societății .X. România, care au legătură directă cu activitatea de distribuție a mărfurilor comercializate de .X. România prin intermediul magazinelor proprii. Ca rezultat, marja netă a societății .X. România calculată de organele de control a fost artificial și incorect diminuată;
- au fost luate în calcul toate cheltuielile operaționale ale societății înregistrate în perioada analizată (excepție făcând cheltuielile cu provizioanele și cheltuielile cu chiria aferente galeriilor comerciale). Nu s-a ținut astfel cont de faptul că o parte din aceste cheltuieli nu au, în fapt, legătură cu mărfurile achiziționate de .X. România de la societăți afiliate.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calculul marjei nete de profit având în vedere majoritatea cheltuielilor operaționale ale societății .X. România, fără a urma același principiu și pentru elementele de venituri operaționale ale societății, așa cum era normal să se procedeze având în vedere principiul egalității de tratament.

Societatea susține că elementele pe care organele de inspecție fiscală nu le-au avut în vedere atunci când au calculat marja netă a societății, respectiv:

a) Venituri care nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală

- veniturile din serviciile de marketing prestate de .X. România furnizorilor pentru promovarea mărfurilor acestor furnizori în magazine nu au fost luate în calcul de organele de control. Aceste venituri au în contrapartidă diverse costuri de marketing care au fost înregistrate la nivelul .X. România în liniile de cheltuieli de exploatare, fiind în strânsă legătură cu activitatea de comercializare a .X.. Fără aceste cheltuieli, societatea nu ar fi putut presta serviciile de marketing și nu ar fi obținut în contrapartidă veniturile impozabile corespunzătoare, organele de inspecție fiscală având în vedere aceste cheltuieli atunci când au calculat marja netă a societății. Cu toate acestea, nu au avut o abordare consistentă și nu au luat în considerare și veniturile operaționale înregistrate în contrapartidă de societate pentru această activitate, diminuând artificial valoarea indicatorului de profitabilitate al .X. România;
- venituri aferente serviciilor administrative (contabilitate, juridice, tehnice, etc) prestate de .X. România către .X. și .X. și ale căror costuri înregistrate în contrapartidă sunt incluse la nivelul .X. România în conturile de cheltuieli sub forma cheltuielilor cu personalul, amortizare, diverse cursuri de formare ale personalului, etc. Astfel, organele de inspecție fiscală au luat în calcul doar cheltuielile generate de această activitate, dar nu au ținut cont și de veniturile

inregistrate in contrapartida de .X. Romania ca urmare a prestării acestor servicii. Prin urmare, organele de control nu au avut o abordare consistenta atunci când au calculat indicatorul marjei nete si au denaturat valoarea indicatorului de profitabilitate al .X. Romania, subdimensionandu-l;

- venituri din refacturarea utilităților si costuri diverse (transport clienți, dezăpeziri, intretinere, curățenie, paza) către .X. Costul corespondent acestor cheltuieli se regăsește la nivelul .X. Romania in cheltuielile de exploatare si a fost luat in calcul de organele de control, insa organele de inspectie fiscală control nu au tinut cont si de veniturile înregistrate de .X. Romania ca urmare a refacturarii acestor costuri, fapt care a condus la subdimensionarea indicatorului de profitabilitate marja neta al .X. Romania;

- venituri din subinchiriere/inchiriere spatii de birouri de la .X. Romania către .X., .X.. Aceste venituri au in contrapartida cheltuieli la nivelul .X. Romania care se găsesc in costul cu chiria sau amortizarea. Costul corespondent acestor cheltuieli se regăsește la nivelul .X. Romania in cheltuielile de exploatare si a fost luat in calcul de organele de inspectie fiscală atunci când au calculat indicatorul de profitabilitate marja neta al .X. Romania insa, organele de inspectie fiscală neavând in vedere si veniturile înregistrate de .X. Romania ca urmare a refacturarii acestor costuri;

- venituri din cedarea de active care au in contrapartida costul activului neamortizat sau amortizarea. Costul corespondent acestor cheltuieli se regăsește la nivelul .X. Romania in cheltuielile de exploatare si a fost luat in calcul de organele de control atunci când au calculat indicatorul de profitabilitate marja neta al .X. Romania insa, organele de inspectie fiscală nu au avut in vedere si veniturile inregistrate de .X. Romania ca urmare a cedării acestor active;

- venituri din vanzarea de deșeuri rezultate din procesul de vânzare a mărfurilor la magazine (fie ambalaje colectate primar & secundar & tertiar, fie ambalaje colectate de la clienti/reciclate). Costurile de reciclare se regăsesc de cele mai multe ori in cheltuielile de exploatare inregistrate de .X. Romania in perioada analizata si au fost luate in calcul de organele de control atunci când au calculat indicatorul de profitabilitate marja neta al .X. Romania insa, similar cu veniturile de mai sus, organele de inspectie fiscală nu au avut în vedere si veniturile inregistrate de .X. Romania ca urmare a obținerii acestor venituri;

- servicii de merchandising/mercantizare refacturate furnizorilor de marfa, care se regăsesc in conturile de cheltuieli. Costul corespondent acestor cheltuieli se regăsește la nivelul .X. Romania in cheltuielile de exploatare si a fost luat in calcul de organele de control atunci când au calculat indicatorul de profitabilitate marja neta al .X. Romania insa, organele de inspectie fiscală nu au avut in vedere si veniturile inregistrate de .X. Romania ca urmare a refacturarii acestor costuri;

- venituri din penalitati facturate furnizorilor de mărfuri pentru amenzi pe care .X. Romania le-a plătit autoritarilor pentru comercializarea unor produse neconforme si care sunt imputabile acestora (acestea se regăsesc la nivelul cheltuielilor cu amenzile, in cheltuielile de exploatare).

Costuri operaționale care au fost luate în calcul la determinarea profitabilității nete a .X. Romania, deși ele nu au legătură cu mărfurile achiziționate de la grup.

Societatea susține că pentru a calcula indicatorul de profitabilitate netă este just să se ia în considerare toate cheltuielile și toate veniturile operaționale ale societății care au legătură cu activitatea de distribuție a mărfurilor.

În contextul în care toate mărfurile intra în magazinele .X. în vederea vânzării lor către terțe parti (consumatori), mărfurile vândute având din această perspectivă un caracter omogen, este dificil, chiar imposibil, ca reprezentanții societății să aloce în sistemul informatic toate cheltuielile operaționale într-o manieră exhaustivă, clar identificabilă, de tipul:

- cheltuiala (cu vânzarea, personalul implicat, utilități, etc.) pentru mărfuri care au fost cumpărate de la terți și au fost vândute mai departe în magazin,
- cheltuiala (cu vânzarea, personalul implicat, utilități etc.) pentru mărfuri care au fost cumpărate de la afiliați și au fost vândute mai departe în magazin.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au procedat eronat la ajustarea totalității cheltuielilor operaționale ale societății .X. Romania (ponderate în funcție de achizițiile realizate de la grup), într-un mod arbitrar, fără să țină cont de faptul că anumite cheltuieli operaționale ale societății nu au, în fapt, legătură cu mărfurile achiziționate de la societățile afiliate.

Astfel, nu este corect să se ia în calcul totalitatea cheltuielilor operaționale înregistrate de societatea .X. Romania după cum a procedat echipa de control, întrucât în perioada 2013-2014, .X. Romania a înregistrat cheltuieli semnificative aferente activității de remodelare a magazinelor .X., pentru integrarea acestora în conceptul grupului .X. (de exemplu, 20 de magazine .X. au fost remodelate în această perioadă: X magazine au fost remodelate în anul 2013, respectiv X magazine au fost remodelate în anul 2014).

Referitor la ajustarea evidentelor societății .X. .X. (.X.) ca urmare a achizițiilor realizate de societatea .X. Romania de la .X.,

În perioada 2010-2011, .X. Romania a achiziționat exclusiv mărfuri de la societatea afiliată română .X..

Efectul ajustărilor la care au procedat organele de inspecție fiscală se concretizează astfel în stabilirea unor cheltuieli nedeductibile în suma totală de .X. lei, din care mai mult de aproximativ jumătate, o reprezintă ajustările realizate cheltuielilor aferente achizițiilor de mărfuri de la societatea afiliată .X. în suma de .X. lei.

.X. Romania SA susține că a solicitat prin adresa nr. .X. din 7 iulie 2016 transmisă Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, emiterea Deciziei de ajutorare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate pentru tranzacțiile realizate cu societatea afiliată română .X. .X.. În situația în care această decizie s-ar acorda, societatea susține că ar renunța la a contesta ajustările realizate de organele de inspecție fiscală pentru achizițiile realizate de .X. Romania de la .X. .X. în suma de .X. lei, rezervându-și totodată dreptul de a

contesta ajustările de preturi de transfer făcute de organele de inspecție fiscală în legătură cu achizițiile .X. România de la persoane afiliate nerezidente în România.

De asemenea, ajustarea efectuată la .X. România SA, fără a se emite o decizie de ajustare cu privire la tranzacția realizată cu persoana juridică română afiliată .X. .X., are ca efect o dublă impunere între persoanele române afiliate, ceea ce contravine principiilor de fiscalitate și solicită să se ia măsuri în acest sens, pentru a evita dubla impunere între persoane române afiliate.

Referitor la studiul de comparabilitate refăcut de inspectorii fiscali pentru marja netă precum și la eșantionul de societăți selectate de organele de inspecție fiscală ca și comparabile, contestatara susține că 2 societăți nu sunt potrivite pentru compararea realizată, din următoarele considerente:

- .X. nu are un site de internet propriu, ceea ce face imposibilă verificarea informațiilor detaliate despre aceasta, cu precădere a acelor informații care pot determina profilul de activitate, funcțiile, riscurile și activele utilizate de societate în realizarea activității sale. În lipsa unor informații publice complete despre profilul funcțional al societății .X..

- .X. AB are site-ul în construcție în acest moment, informațiile disponibile despre societate fiind limitate, ceea ce face imposibilă verificarea informațiilor detaliate despre aceasta, cu precădere a acelor informații care pot determina profilul de activitate, funcțiile, riscurile și activele utilizate de societate în realizarea activității sale.

Referitor la ajustarea realizată de echipa de inspecție fiscală la mediana versus ajustare la cuartila inferioară, societatea consideră că procedura urmată de organele de inspecție fiscală în vederea ajustării la cuartila mediana nu este în concordanță cu prevederile legislative în vigoare aferente perioadei controlate 2010-2014, din următoarele motive:

- art.11 alin.(2) din Codul fiscal nu prevede că aducerea prețului la nivelul pieței se va efectua la media pieței, iar organele de inspecție fiscală în mod eronat au ținut cont de OPANAF nr.222/2008 care excede cadrului stabilit de legea în executarea căreia a fost emis.

- pct.2.7 din Ghidul OECD prevede interdicția organelor de inspecție fiscală de a supraimpozita societățile care realizează un impozit mai mic decât media.

Societatea susține că abordările sunt diferite și nu pot fi aplicate în paralel astfel că prin aplicarea OPANAF nr.222/2008 se ajunge la supraimpozitarea societății, ajustarea trebuind să fie efectuată la nivelul cuartilei inferioare și nu la nivelul medianei.

De asemenea contestatara susține că nu au fost solicitate informații și explicații nefiind astfel respectate prevederile referitoare la rolul activ pe care organele de inspecție fiscală sunt obligate să-l aibă și consideră că în mod eronat au respins organele de inspecție fiscală studiul de comparabilitate prezentat de societate în care s-au utilizat indicatori de tip medie ponderată și care a fost

realizat cu versiunea baza de date .X. septembrie 2015 care conținea informații limitate cu privire la anul 2014.

De asemenea, contestatara consideră eronată constatarea conform căreia „societatea a exportat societățile din baza de date .X. folosind ca și opțiune definită de utilizator pentru a stabili dacă o întreprindere este afiliată sau nu (criteriu de independență) un procent minim de deținere de 50,01%” și arată că au fost utilizate criteriile A+,A,A- societate deținută în proporție de 25% și U-detalii privind acționariatul societății nu sunt cunoscute.

Totodată, susține că baza de calcul pentru stabilirea prețurilor de transfer nu ar trebui să includă și cheltuielile nedeductibile fiscal întrucât acestea conduc la dubla impozitare:

- prin majorarea bazei de calcul a ajustării;
- prin neacceptarea din punct de vedere fiscal.

B.II. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferentă achizițiilor de bunuri si servicii de la contribuabili declarați inactivi pe perioada 2010 – 2014, contestatara susține că jurisprudenta Curții de Justiție a Uniunii Europene nu este aplicata de organele de inspecție fiscală, incalcandu-se flagrant art.267 TFUE si art.148 alin.(2) din Constituție.

Acest fapt rezulta si din aspectele menționate de Înalta Curte de Casație si Justiție in Decizia nr.1424/2013.

Abuzul de putere legat de tranzacțiile cu inactivi este legat de transferul de responsabilitate de la autoritate la beneficiarul-contribuabil, care are de suferit pentru astfel de tranzacții. Autoritatea fiscală trebuie sa dovedească fraudă (contribuabilul a știut sau trebuia sa știe ca a fost parte a unei fraude fiscale, principiu care nu este respectat de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, in condițiile in care societatea nu are drept de deducere a TVA aferenta achizițiilor efectuate de la un contribuabil inactiv, dar in schimb este obligata sa recunoască veniturile impozabile din livrarea acestor bunuri si este obligata sa colecteze si sa plateasca TVA cu un/ca inactiv se incalca neutralitatea.

Contestatara susține că este obligația ANAF sa analizeze situația de fapt conform art. 5 alin.(1) si art. 6 din Codul de procedura fiscală și considera ca modalitatea de aplicare de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Codului fiscal si Codului de procedura fiscală sunt incorecte in raport cu clienții furnizorilor declarați inactivi, mai ales in privința deductibilității TVA, ignorandu-se printre altele:

- respectarea Directivei 112/2006 - Articolul 1
- jurisprudenta CJUE:

1. Hotararea Curții de Justiție a Uniunii Europene in cauza C-132/06, Comisia

Comunităților Europene împotriva Republicii italiene;

2. Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene *Polski Trawertyn*, C-280/10.

Societatea susține că nu a avut cunoștința de faptul că la momentul primirii facturilor a efectuat o achiziție de la un contribuabil inactiv și nu exista stabilită o obligație legală a societății de a efectua verificări suplimentare privind starea fiscală a furnizorilor săi.

În vederea diminuării riscului de fraudă în sfera TVA și a impozitului pe profit, legiuitorul a impus starea de inactivitate fiscală ca și soluție pentru a înlătura din circuitul economic societățile care au un comportament fiscal inadecvat. În acest scop, legea fiscală penalizează comportamentul fiscal inadecvat prin declararea ca inactivi pe contribuabilii care se afla în situațiile descrise la art.78¹ din Codul de procedură fiscală.

În sarcina contribuabilului care are relații cu un contribuabil declarat inactiv, în special relații comerciale de achiziție în calitate de beneficiar, legiuitorul nu a impus nicio obligație de efectuare a vreunui demers de verificare a stării fiscale a partenerului sau comercial, respectiv furnizor.

Totodată, contribuabilul beneficiar al unor bunuri tranzactionate de către un contribuabil inactiv nu poate fi oprit legal de a nu efectua acte de comerț cu un astfel de contribuabil sau de a nu efectua plăți către un astfel de contribuabil, putând fi sever pedepsit de clauzele contractuale dacă nu respecta contractul, inactivul fiind obligat de autoritatea fiscală să-și îndeplinească obligațiile fiscale.

Neavând obligația de a verifica starea fiscală a furnizorului și nefiind interzisă efectuarea de acte de comerț cu un furnizor inactiv fiscal sau de a efectua plăți către acesta, nu poate exista nici consecința neverificării stării fiscale sau efectuării de acte de comerț cu un furnizor inactiv fiscal.

Prin penalizarea societății organele de inspecție fiscală dublează penalitatea, în sensul în care o dată penalizează furnizorul inactiv fiscal prin anularea dreptului de deducere în amonte și încă o dată beneficiarul cu anularea dreptului de deducere aferent aceleiași intrări din amonte.

Legislația fiscală actuală nu precizează în sarcina unei societăți beneficiare obligații precum: de a verifica starea fiscală a furnizorilor săi, respectiv activi sau inactivi fiscal; de a nu efectua acte de comerț cu furnizori declarați inactivi fiscal; de a nu se supune obligației de plată a sumelor, inclusiv TVA, aferente relației comerciale derulate cu furnizori declarați inactivi fiscal.

Societatea susține că este persoana impozabilă în sfera TVA, atât din perspectiva operațiunilor taxabile derulate, cât și din perspectiva depășirii pragului de .X. lei aferent întreprinderilor mici.

Dreptul de deducere a TVA se exercită în aceste condiții prevăzute de art.145 din Codul fiscal, condiții clare la care nu se mai poate adăuga.

Contestatară invocă în plus jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-174/08 *NCC Construction Danmark A/S* împotriva *Skatteministeriet* și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza *Marks*

& Spencer C-309/06 punctele 39-41.

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este un drept garantat prin sistemul comun de TVA asigurat atat prin Directiva TVA si legislatia nationala, cat si prin consideratiile Curtii de Justitie a Uniunii Europene.

Cu privire la modul in care Curtea de Justitie a Uniunii Europene interpreteaza dreptul de deducere a TVA, respectiv conditiile in care acesta se exercita, precum si posibilitatea statelor membre de a limita exercitarea acestui drept, edificatoare este hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene data in cauza C-438/09 Dankowski.

De asemenea, contestatara invoca consideratiile avute in vedere de Curtea de Justitie a Uniunii Europene si in:

- Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cauzele conexe Mahageben C-80/11, David C-142/11, pct.38-40;
- Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cauza GaborToth C-324/11, pct.22-23;
- hotararea CEDO in Cauza "BULVES" AD impotriva BULGARIEI - Nr. 3991/03, pct.71.

In consecinta, considera ca nu sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1²) din Codul fiscal in sensul producerii de efecte juridice, intrucât in caz contrar ar însemna:

- o încălcare a principiului neutralitatii TVA;
- intra in conflict cu prevederile legale privind exercitarea dreptului de deducere prevăzute de legislatia nationala la Titlul VI, respectiv art.145 si in mod special cu cele prevăzute de Directiva 112 privind TVA, respectiv art.168;

- intra in conflict cu consideratiile Curtii de Justitie a Uniunii Europene, potrivit carora dreptul de deducere nu poate fi limitat prin conditii suplimentare precum aceea a înregistrării in scopuri de TVA a furnizorului.

In ceea ce privește **accesoriile** calculate la diferența de TVA stabilita ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA in suma totala de .X. lei in legătură cu achizițiile de la un furnizor declarat inactiv, societatea considera ca nu datoreaza sumele reprezentând obligatii bugetare suplimentare in contul TVA si in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datoreaza nici obligatiile fiscale accesorii.

2. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA in legătură cu serviciile .X. si serviciile de achiziții .X. prestate de SNC .X. Franța în perioada 2013-2014, contestatara susține că orice persoana impozabila are dreptul sa deducă taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul operatiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept, persoana impozabila avand obligatia sa dețină o factura care sa cuprindă informatiile prevăzute la art. 155 alin (5) din legea fiscala.

Societatea susține că organele de inspectie fiscala au interpretat intr-un

mod eronat aceasta prevedere din Codul fiscal, considerând ca societatea trebuie sa dovedească prin documente justificative ca prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile si totodată faptul ca in baza prevederilor pct. 41 din Normele metodologice de aplicare a art. 11 din Codul fiscal „o entitate independenta nu ar fi achiziționat astfel de servicii”.

Societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscala in ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA pe perioada verificata, avand in vedere ca, potrivit prevederilor Codului fiscal si a unei jurisprudente constante la nivelul Curții Europene de Justiție, exercitarea deducerii TVA pentru achizițiile efectuate este acordata la momentul exigibilității TVA.

Contestatară arată că organele de inspecție fiscala nu precizează in niciun fel **care anume conditii/formalitati concrete** nu au fost indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, in raport cu dispozițiile legale in materie de TVA.

Din perspectiva condițiilor legale de deductibilitate a TVA trebuie avute in vedere strict prevederilor art.145 - 147¹ din Codul fiscal, lucru confirmat si din practica autorităților fiscale si de către reprezentanții Ministerului Finanțelor Publice in răspunsurile oficiale formulate la diverse adrese

Întrucât societatea are ca obiect principal de activitate livrarea de bunuri, activitate care este taxabila din punct de vedere al TVA, iar achizițiile sale oricare ar fi acestea ce sunt destinate acestei activitati taxabile si nu unei activitati scutite, poate exercita integral dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor efectuate in cadrul activității sale.

Fata de cele reținute de către organul de inspecție fiscala potrivit carora „trebuie sa dovedească prin documente justificative ca prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile” si ca „o entitate independenta nu ar fi achiziționat astfel de servicii”, contestatară precizează următoarele:

- articolul de lege care da dreptul de deducere a taxei nu condiționează deducerea TVA de existenta sau inexistentă vreunui altui document (*situații de lucrări, rapoarte de execuție a lucrărilor sau alte asemenea*) pentru care se decontează un eventual serviciu decât factura si nu limitează dreptul la deducere prin prisma altor considerente decât cele menționate expres si anume "achiziții efectuate in scopul operațiunilor taxabile" ori operațiunile desfășurate de societate sunt operațiuni taxabile, iar serviciile prestate sunt in stransa ieguratura cu acestea asa cum au fost prezentate mai sus";
- nu exista nicio legătură a dreptului de deducere a TVA cu eventuale limitări ale dreptului de deducere vis-a-vis de impozitul pe profit sau alte reglementari, cu excepția celor menționate expres de lege (ex:depășiri ale consumurilor tehnologice normate);
- in judecarea fiecărui impozit în parte, sunt opozabile dispozițiile prevăzute de actele normative care se refera la acea categorie de impozit si nu altele, orice extindere, interpretare fiind peste ceea ce norma legala cere;
- dispozițiile legii (in speța Codul fiscal) sunt imperative, iar extinderea unor

prevederi de la un capitol la altul nu poate fi făcută decât în limita în care legiuitorul a prevăzut aceasta.

Asa cum au constatat și organele de inspecție fiscală din analiza efectuată ca societatea a desfășurat activități economice supuse la plata TVA pe întreaga perioadă supusă inspecției fiscale.

De asemenea, din modalitatea de prezentare a activității și a operațiunilor desfășurate, nu se poate susține de către organele de inspecție fiscală ca aceasta s-ar fi abținut să recurgă la serviciile prestate de SNC .X. Franța constând în servicii .X. .X. (.X.) și .X., întrucât cauza exclusivă pentru care societatea a recurs la serviciile menționate și pentru care a angajat costuri și cheltuieli este însăși activitatea economică desfășurată.

În aceste condiții, nu poate fi reținut că, cheltuielile aferente acestor servicii nu au fost efectuate pentru nevoile și în vederea activităților taxabile ale societății, întrucât acestea și-au găsit cauza exclusivă în activitatea economică desfășurată cheltuielile având legătură directă și imediată cu operațiunile taxabile ale societății.

Poziția organelor de inspecție fiscală este determinată de percepția greșită că serviciile facturate nu au fost efectuate pentru nevoile și în vederea activităților taxabile ale societății, percepție întărită în mod nejustificat de faptul că societatea face parte din același grup din care face parte și prestatorul serviciilor, respectiv SNC .X. Franța.

Asa, cum a fost prezentat și în Dosarul de preturi de transfer serviciile prestate de SNC .X. Franța constând în servicii .X. .X. (.X.) și .X. prezintă o legătură directă și se circumscriu activității economice de vânzări de bunuri alimentare și nealimentare a oricărui comerciant din domeniu ce își elaborează strategii de dezvoltare prin atragerea unor game noi de produse, pe baza cerințelor consumatorilor și în linie cu trendurile pieței.

Având în vedere interpretarea oficială dată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu privire la dreptul de deducere pentru serviciile achiziționate, interpretare care este obligatorie pentru toate Statele Membre ale Uniunii Europene, societatea susține că **reiese în mod clar ca societatea are dreptul de a deduce TVA pentru serviciile achiziționate de la SNC .X. Franța constând în servicii .X. .X. (.X.) și .X., deoarece deține facturi corect întocmite pentru serviciile prestate, iar acestea sunt efectuate în beneficiul activității sale economice fiind în legătură directă și imediată cu operațiuni taxabile ale societății.**

De asemenea, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie confirmă că sistemul de deducere are ca scop exonerarea (în totalitate) a persoanelor impozabile de povara TVA platibilă sau plătită în cursul activității economice a acesteia.

Nici Codul fiscal, nici Directiva 2006/112/CE privind TVA nu conțin vreo prevedere conform căreia exercitarea dreptului de deducere a TVA să fie condiționată **de dovedirea faptului că o achiziție de bunuri/servicii trebuie să**

fie confirmata de achiziții similare efectuate de alte persoane impozabile.

Din punct de vedere al TVA, atat timp cat achizițiile de servicii au fost efectuate pentru activitatea desfasurata de către societate, aceasta are dreptul de a deduce TVA aferenta acestor achiziții, indiferent de orice analiza privind oportunitatea/necesitatea achizițiilor respective.

Prin urmare, societatea considera nefondata concluzia organelor de inspectie fiscala aceea ca .X. Ro nu ar fi avut nevoie de serviciile in cauza si implicit nu le-ar fi achiziționat de la o entitate independenta, aspect invocat prin pct. 41 din Normele Metodologice la art. 11 din Codul fiscal.

In aceste condiții, considera ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de argumentele prezentate de societate in determinarea situației reale a obligațiilor fiscale in perioada supusa verificării, in conformitate cu prevederile articolului 7 aliniatele (2) si (3) din Codul de Procedura fiscala, cu privire la rolul activ al organelor fiscale.

Pe cale de consecința, considera ca, in mod eronat, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea unor obligații de plata suplimentare in contul TVA, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor achiziționate de la SNC .X. Franța constând in servicii .X. .X. (.X.) si .X. (TVA in suma de .X. RON).

In ceea ce privește **accesoriile** calculate la diferența de TVA stabilita eronat de plată de organele de inspectie fiscala ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor achiziționate de la SNC .X. Franța constând in servicii .X. .X. (.X.) si .X., considera ca societatea nu datoreaza sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare in contul TVA si in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datoreaza nici obligațiile fiscale accesorii.

3. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA in legătură cu serviciile de consultanta si punerea la dispoziție de instrumente informatice prestate de .X. SRL Franța în perioada 2011 – 2014, contestatara susține că intre DAI, societate si .X. .X. SRL s-a încheiat contractul tripartit al cărei obiect consta în: a oferi prestații de servicii de consiliere in scopul coordonării si determinării strategiilor de achiziție in materie de achiziții indirecte si de punerea la dispoziție de instrumente informatice care sa permită constituirea si urmărirea strategiilor de achiziție propuse, beneficiarul serviciilor fiind contestatara.

In executarea acestor prestari de servicii, cat si punerea la dispoziție a instrumentelor informatice, au avut ca finalitate generarea de economii la scara substanțiala pe parcursul achizițiilor sale indirecte, iar din cauza achiziției companiei .X. la nivel internațional si local, a crescut necesitatea optimizării si alinierii costurilor indirecte (nevoie de control prin achiziții centralizate si sistem informatic companiei .X.: comanda/recepție/factura/plata cu tot procesul de validare si segregare).

Contestatara prezintă serviciile efectuate precum și proiectele așa cum sunt

prezentate și la capitolul impozit pe profit.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, contestatara susține că organul de inspecție fiscală nu este îndreptățit să facă aprecieri cu privire la forma manifestării de voință a părților, pentru aceștia fiind suficientă factura fiscală pentru a recunoaște dreptul de deducere a TVA.

Or, în cauza, factura atestă că serviciile au fost prestate de către DAI către .X. Ro în scopul realizării de operațiuni taxabile, deci nu există niciun motiv pentru a nega dreptul de a deduce TVA.

Reiterează faptul că, trebuie avute în vedere și principiile enunțate de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene (a se vedea decizia în cazul C-286/94 Garage Molenheide) care menționează că deși Statele Membre pot implementa anumite măsuri formale, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru colectarea taxei și prevenirea evaziunii fiscale.

Din deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene reiese că dreptul de a deduce TVA în legătură cu achizițiile efectuate trebuie acordat și în situații în care, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și că, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă. În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu prevederile din directiva de TVA, în factura trebuie să menționeze în mod distinct printre altele numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile, numele și adresa completă ale acesteia, precum și cantitatea și natura bunurilor livrate.

Prin urmare, **având în vedere interpretarea oficială data de Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu privire la dreptul de deducere pentru serviciile achiziționate**, interpretare care este obligatorie pentru toate Statele Membre ale Uniunii Europene, **reiese în mod clar ca societatea are dreptul de a deduce TVA pentru serviciile** achiziționate de la DAI constând în servicii de consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte și punerea la dispoziție de instrumente informatice, deoarece deține facturi corect întocmite pentru serviciile prestate iar acestea sunt efectuate în beneficiul activității sale economice **fiind în legătură directă și imediată cu operațiuni taxabile ale societății.**

Din punct de vedere al TVA, atât timp cât achizițiile de servicii au fost efectuate pentru activitatea desfășurată de către societate, aceasta are dreptul de a deduce TVA aferentă acestor achiziții, indiferent de orice analiză privind oportunitatea/necesitatea achizițiilor respective.

Fata de aprecierile subiective și eronate reținute de către organele de inspecție fiscală potrivit cărora pentru serviciile achiziționate de societate de la DAI nu se îndeplinesc condițiile dreptului de deducere a TVA, contestatara precizează:

- articolul de lege care da dreptul de deducere a TVA nu limitează dreptul la deducere prin prisma altor considerente decât cele menționate expres și anume "**achiziții efectuate în scopul operațiunilor taxabile**" ori operațiunile desfășurate de societate sunt operațiuni taxabile, iar serviciile achiziționate sunt în strânsă legătură cu activitatea acesteia;
- nu există nicio legătură a dreptului de deducere a TVA cu eventuale limitări ale dreptului de deducere vis-a-vis de impozitul pe profit sau de reglementările contabile, cu excepția celor menționate expres de lege (ex: depășiri ale consumurilor tehnologice normate);
- în judecarea fiecărui impozit în parte, sunt opozabile dispozițiile prevăzute de actele normative care se referă la acea categorie de impozit și nu altele, orice extindere, interpretare fiind peste ceea ce norma legală cere;
- dispozițiile legii (în speța Codul fiscal) sunt imperative, iar extinderea unor prevederi de la un capitol la altul nu poate fi făcută decât în limita în care legiuitorul a prevăzut aceasta.

Prin urmare, societatea consideră nefondată concluzia organelor de inspecție fiscală, aceea că .X. Ro nu ar fi avut nevoie de serviciile în cauză, și implicit nu le-ar fi achiziționat de la o entitate independentă, aspect invocat prin pct. 41 din Normele Metodologice la art. 11 din Codul fiscal.

În aceste condiții, consideră că nu s-a ținut cont de argumentele prezentate de societate în determinarea situației reale a obligațiilor fiscale în perioada supusă verificării, în conformitate cu prevederile articolului 7 aliniatele (2) și (3) din Codul de Procedură fiscală, cu privire la rolul activ al organelor fiscale.

Pe cale de consecință, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor obligații de plată suplimentare în contul TVA, ca urmare a neacordării dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de la DAI constând în servicii de consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte și punerea la dispoziție de instrumente informatice (TVA în suma de .X. lei).

În ceea ce privește accesoriile calculate la diferența de TVA stabilită eronat de plată de organele de inspecție fiscală societății, ca urmare a neacordării dreptului de deducere a TVA aferentă achiziționate de la DAI constând în servicii de consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte și punerea la dispoziție de instrumente informatice, consideră că societatea nu datorează sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare în contul TVA și în baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

4. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu serviciile prestate de .X. Franța pe perioada 2010 – 2014, contestatara prezintă serviciile de grup facturate de prestator așa cum sunt prezentate la capitolul impozit pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la neacordarea dreptului de deducere a TVA în suma de .X. lei pe perioada verificată aferentă serviciilor facturate de .X., având în vedere că, potrivit prevederilor Codului fiscal și a unei jurisprudențe constante la nivelul Curții Europene de Justiție, exercitarea deducerii TVA pentru achizițiile efectuate este acordată la momentul exigibilității TVA.

Față de cele reținute de către organul de inspecție fiscală potrivit cărora societatea „trebuie să dovedească prin documente justificative că prestațiile sunt aferente operațiilor taxabile” și că „o entitate independentă nu ar fi achiziționat astfel de servicii”, societatea precizează următoarele:

- articolul de lege care da dreptul de deducere a taxei nu condiționează deducerea TVA de existența sau inexistența vreunui alt document (*situații de lucrări, rapoarte de execuție a lucrărilor sau alte asemenea*) pentru care se decontează un eventual serviciu decât factura și nu limitează dreptul la deducere prin prisma altor considerente decât cele menționate expres și anume “*achiziții efectuate în scopul operațiilor taxabile*” ori operațiunile desfășurate de societate sunt operațiuni taxabile, iar serviciile prestate sunt în strânsă legătură cu acestea așa cum au fost prezentate mai sus;
- nu există nicio legătură a dreptului de deducere a TVA cu eventuale limitări ale dreptului de deducere vis-a-vis de impozitul pe profit sau alte reglementări, cu excepția celor menționate expres de lege (ex: depășiri ale consumurilor tehnologice normate);
- în judecarea fiecărui impozit în parte, sunt opozabile dispozițiile prevăzute de actele normative care se referă la acea categorie de impozit și nu altele, orice extindere, interpretare fiind peste ceea ce norma legală cere;
- dispozițiile legii (în speța Codul fiscal) sunt imperative iar extinderea unor prevederi de la un capitol la altul nu poate fi făcută decât în limita în care legiuitorul a prevăzut aceasta.

De asemenea, arată că, atât din legislația națională, cât și din cea comunitară se distinge cu forță evidentă că legiuitorul urmărește în primul rând respectarea principiului de neutralitate a TVA și aplicarea acestuia doar asupra unei valori adăugate, eliminarea dublei impuneri în cadrul unui circuit economic, acordând dreptul de deducere pentru toate achizițiile efectuate de către o companie, achiziții care sunt destinate unei activități taxabile și nu scutite, în **baza unei facturi corect întocmite**, factura care arată că a avut loc o exigibilitate a TVA, urmare a unui fapt generator, cu respectarea de către furnizor a tuturor obligațiilor de a colecta și plăti TVA.

Contestatarul susține că poziția organelor de inspecție fiscală este determinată de percepția greșită că serviciile facturate nu au fost efectuate pentru nevoile și în vederea activităților taxabile ale societății, având în vedere că face parte din același grup din care face parte și prestatorul serviciilor, respectiv .X..

Argumentele organului de inspecție fiscală, care se bazează pe legislația în materie de impozit pe profit și nu pe cea în materie de TVA, nu pot fi reținute,

deoarece ignora in totalitate interpretarea Curții de Justiție a Uniunii Europene privitoare la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

Sistemul de TVA trebuie sa asigure **neutralitatea** completa asupra tuturor activitatilor economice, indiferent de scop sau rezultat, sub singura condiție ca activitatea economica desfasurata sa faca obiectul taxarii din perspectiva TVA.

Nici Codul fiscal, nici Directiva 2006/112/CE privind TVA nu conțin vreo prevedere conform careia exercitarea dreptului de deducere a TVA sa fie condiționată de dovedirea faptului ca o achiziție de bunuri/servicii trebuie sa fie confirmata de achiziții similare efectuate de alte persoane impozabile.

Din punct de vedere al TVA, atat timp cat achizițiile de servicii au fost efectuate pentru activitatea desfasurata de către societate, aceasta are dreptul de a deduce TVA aferenta acestor achiziții, indiferent de orice analiza privind oportunitatea/necesitatea achizițiilor respective.

In concluzie, considera neintemeiate susținerile organului de inspecție fiscala și prezintă motivele care au stat la baza acestei concluzii susținând că nu s-a tinut cont de argumentele prezentate de societate in determinarea situației reale a obligațiilor fiscale in perioada supusa verificării, in conformitate cu prevederile articolului 7 aliniatele (2) si (3) din Codul de procedura fiscala, cu privire la rolul activ al organelor fiscale.

Pe cale de consecința, considera ca, in mod eronat, organele de inspecție fiscala au procedat la stabilirea unor obligații de plata suplimentare in contul TVA, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor achiziționate de la .X..

În ceea ce privește **accesoriile** calculate la diferența de TVA stabilita eronat de plata de organele de inspecție fiscala ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor facturate de .X., considera ca nu datoreaza sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare in contul TVA si in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datoreaza nici obligațiile fiscale accesorii.

5. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA in legătură cu cotizațiile facturate de .X. .X. .X. Franța pe perioada 2010-2014, contestatara susține că nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscala avand in vedere ca, potrivit prevederilor Codului fiscal si a unei jurisprudente constante la nivelul Curții de Justiție a Uniunii Europene, exercitarea deducerii TVA pentru achizițiile efectuate este acordata la momentul exigibilității TVA.

Fata de cele reținute de către organul de inspecție fiscala potrivit carora societatea „nu deține documente justificative din care sa rezulte faptul ca prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile" si ca „o entitate independenta nu ar fi achiziționat astfel de servicii", precizează următoarele:

- articolul de lege care da dreptul de deducere a taxei nu condiționează deducerea TVA de existenta sau inexistentă vreunui altui document (*situații de lucrări, rapoarte de execuție cf lucrărilor sau alte asemenea*) pentru care se

decontează un eventual serviciu decât factura și nu limitează dreptul la deducere prin prisma altor considerente decât cele menționate expres și anume "achiziții efectuate în scopul operațiilor taxabile" ori operațiile desfășurate de societate sunt operațiuni taxabile, iar serviciile prestate sunt în strânsă legătură cu acestea.

- nu există nicio legătură a dreptului de deducere a TVA cu eventuale limitări ale dreptului de deducere vis-a-vis de impozitul pe profit sau alte reglementări, cu excepția celor menționate expres de lege (ex: depășiri ale consumurilor tehnologice normate);

- în judecarea fiecărui impozit în parte, sunt opozabile dispozițiile prevăzute de actele normative care se referă la acea categorie de impozit și nu altele, orice extindere, interpretare fiind peste ceea ce norma legală cere;

- dispozițiile legii (în speța Codul fiscal) sunt imperative iar extinderea unor prevederi de la un capitol la altul nu poate fi făcută decât în limita în care legiuitorul a prevăzut aceasta.

De asemenea, menționează că, atât din legislația națională, cât și din cea comunitară se distinge că legiuitorul urmărește în primul rând respectarea principiului de neutralitate a TVA și aplicarea acestuia doar asupra unei valori adăugate, eliminarea dublei impuneri în cadrul unui circuit economic, acordând dreptul de deducere pentru toate achizițiile efectuate de către o companie, achiziții care sunt destinate unei activități taxabile și nu scutite, pe baza unei facturi corect întocmită, factura care arată că a avut loc o exigibilitate a TVA, urmare a unui fapt generator, cu respectarea de către furnizor a tuturor obligațiilor de a colecta și plăti TVA,

Societatea susține că argumentele organului de inspecție fiscală, care se bazează pe legislația în materie de impozit pe profit și nu pe cea în materie de TVA, nu pot fi reținute, deoarece ignoră în totalitate interpretarea Curții de Justiție a Uniunii Europene privitoare la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

Din deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene reiese că dreptul de a deduce TVA în legătură cu achizițiile efectuate trebuie acordat în situații în care sunt legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile sau chiar și în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează.

Prin urmare, având în vedere interpretarea oficială dată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu privire la dreptul de deducere pentru serviciile achiziționate, interpretare care este obligatorie pentru toate Statele Membre ale Uniunii Europene, reiese în mod clar că societatea are dreptul de a deduce TVA pentru serviciile achiziționate de la .X., deoarece deține facturi corect întocmite pentru serviciile prestate, iar acestea sunt efectuate în beneficiul activității sale

economice fiind in legătură directă și imediată cu operațiunile sale taxabile cu TVA.

Nici Codul fiscal, nici Directiva 2006/112/CE privind TVA nu conțin vreo prevedere conform căreia exercitarea dreptului de deducere a TVA să fie condiționată de dovedirea faptului că o achiziție de bunuri/servicii trebuie să fie confirmată de achiziții similare efectuate de alte persoane impozabile.

Din punct de vedere al TVA, atât timp cât achizițiile de servicii au fost efectuate pentru activitatea desfășurată de către societate, aceasta are dreptul de a deduce TVA aferentă acestor achiziții, indiferent de orice analiză privind oportunitatea/necesitatea achizițiilor respective.

În concluzie, societatea consideră neintemeiate susținerile organului de inspecție fiscală și prezintă argumente în acest sens susținând că organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de argumentele prezentate de societate în determinarea situației reale a obligațiilor fiscale în perioada supusă verificării, în conformitate cu prevederile articolului 7 alineatele (2) și (3) din Codul de procedură fiscală, cu privire la rolul activ al organelor fiscale.

Pe cale de consecință, consideră că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor obligații de plată suplimentare în contul TVA, ca urmare a neacordării dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de la .X.hvper (TVA în suma de .X. lei).

În ceea ce privește accesoriile calculate la diferența de TVA stabilită eronat de către organele de inspecție fiscală societății, ca urmare a neacordării dreptului de deducere a TVA în suma de .X. lei aferentă serviciilor facturate de .X., consideră că nu datorează sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare în contul TVA și în baza principiului de drept "*accessorium sec; ui tur principale*", nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

Cu privire la cuantumul TVA corespunzătoare cheltuielilor cu cotizațiile facturate de X .X. .X. Franța, contestatara susține că potrivit documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală pe durata inspecției fiscale, rezultă că la nivelul anilor 2012 - 2014 GIE a emis facturi de ajustare în minus a cotizațiilor facturate în suma totală de .X. lei cărora îi corespunde o TVA în suma de aprox. .X. lei, după cum urmează:

- cu factura .X./12-1127 emisă în data de 07.12.2012 s-a ajustat în minus valoarea cotizației la nivelul anului 2012 cu suma de .X. euro (societatea a înregistrat în evidența contabilă echivalentul în lei a sumei ajustate în minus facturate, respectiv suma de .X. lei și TVA aferentă);
- cu factura .X./13-1539 emisă în data de 17.12.2013 s-a ajustat în minus valoarea cotizației la nivelul anului 2013 cu suma de .X. euro (societatea a înregistrat în evidența contabilă echivalentul în lei a sumei ajustate în minus facturate, respectiv suma de .X. lei și TVA aferentă);
- cu factura .X./14-1555 emisă în data de 15.12.2014 s-a ajustat în minus valoarea cotizației la nivelul anului 2014 cu suma de .X. euro (societatea a înregistrat în

evidenta contabila echivalentul in lei a sumei ajustate in minus facturate, respectiv suma de .X. lei si TVA aferenta).

Așadar, suma de TVA aferenta cotizațiilor facturate inregistrate de societate in evidenta contabila la nivelul anilor 2012-2014 este mai mica decât suma pretinsa de organul de inspecție fiscala pentru care nu a acordat drept de deducere a TVA la nivelul societății.

Conform situației prezentate prin redactarea Deciziei de impunere nr. F-MC .X./24.06.2016 organul de inspecție fiscala nu a respectat cerința de motivare, si astfel in fapt a permis autoritarilor fiscale incalcarea unui principiu elementar al impunerii, respectiv cel al **certitudinii impunerii** care presupune ca **marimea impozitelor datorate de fiecare persoana sa fie certa si nu arbitrara**, pentru a fi cunoscute si respectate de fiecare plătitor.

Or, din moment ce nivelul cheltuielii pentru care organul de inspecție fiscala a stabilit obligații suplimentare de impozit pe profit este eronat si prin aceasta se stabilesc obligații fiscale cu mult mai mari decât cele ce ar fi putut fi stabilite in baza sumelor inregistrate de societate in evidenta

In ceea ce privește **accesoriile** calculate la diferența de TVA stabilita eronat de plata de organele de inspecție fiscala societății, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta **cotizațiilor facturate GIE** (TVA in suma de .X. lei), considera ca societatea nu datoreaza sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare in contul TVA si in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datoreaza nici obligațiile fiscale accesorii.

B.III Aspecte de Forma - Impozit pe profit si TVA

Contestatarul susține că, din analiza temeiurilor de drept invocate de către organul de inspecție de fiscala ca fiind nerespectate rezulta ca la stabilirea obligației suplimentare de impozit pe profit organele de inspecție fiscala se intemeiaza pe o interpretare si aplicare eronata a prevederilor legale la care se face referire, avand in vedere ca serviciile achiziționate au fost utilizate așa cum societatea a documentat si probat, si anume in scopul desfășurării activității sale economice si pentru obținerea de venituri impozabile .

Astfel, cu privire la serviciile achiziționate de la SNC .X. Franța, .X. SRL Franța, .X. Franța si GIE .X. .X. Franța, la „*Motivele de fapt*” din cuprinsul Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.06.2016 organul de inspecție fiscala menționează:

-cu privire la „Cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar” ca societatea „nu deține documente justificative din care sa rezulte faptul ca achizițiile acestor servicii sunt necesare in scopul activității desfășurate, respectiv al veniturilor impozabile potrivit art 21 alin. (1) si art 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr.571/2003 [...], iar conform pct.41 din HG nr. 44/2004 [...] o entitate independenta nu ar fi achiziționat astfel de servicii”;

- cu privire la „TVA deductibila” ca societatea „nu deține documente justificative din care sa rezulte ca prestațiile sunt aferente operațiunilor sale taxabile potrivit art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 [...], iar conform pct 41

din HG nr. 44/2004 [...] o entitate independenta nu ar fi achiziționat astfel de servicii".

Din Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./24.06.2016 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./24.06.2016, organul de inspecție fiscală concluzionează cu privire la

- cheltuielile și TVA în legătură cu serviciile prestate de SNC .X. Franța la nivelul anilor 2009, 2013 și 2014;

- cheltuielile și TVA în legătură cu serviciile prestate de .X. SRL Franța la nivelul anilor 2011, 2012, 2013, și 2014;

- cheltuielile și TVA în legătură cu serviciile prestate de .X. Franța la nivelul anilor 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, și 2014;

-cheltuielile și TVA în legătură cu serviciile prestate de .X. .X. .X. Franța la nivelul anilor 2009, 2010,2011, 2012,2013, și 2014, ca societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor și TVA aferenta, fara sa justifice:

- cum s-au calculat și stabilit sumele de cheltuieli și TVA pentru care societatea nu avea dreptul să își exercite dreptul de deducere în legătură cu serviciile achiziționate pe baza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală;

- motivele de fapt conform cărora societatea nu avea dreptul să își exercite dreptul de deducere a cheltuielilor și TVA aferenta serviciilor achiziționate, astfel că situația prezentată cu privire la suma de impozit pe profit și TVA stabilită suplimentar de plată la nivelul societății **nu este reală, și se afla în imposibilitatea de a verifica acuratețea și legalitatea emiterii Raportului de inspecție fiscală** (și a actelor administrativ fiscal subsecvente, în speța Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr, F-MC .X./24.06.2016], **care conține numai informații sumare cu privire la suma cheltuielilor și a TVA neadmisă la deducere fara a conține și elemente de fond care să justifice natura și cuantumul debitului pretins de organul fiscal ca fiind datorat și neachitat.**

Considera că temeiurile legale în baza cărora a fost stabilit impozitul pe profit și TVA suplimentară de plată sunt neclare și insuficiente punând astfel societatea în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la legalitatea sumelor pretinse de organul fiscal.

În aceste condiții, rezulta că **motivul de drept** în baza căruia organul de inspecție fiscală a considerat cheltuielile cu serviciile achiziționate de societate de la SNC .X. Franța, .X. SRL Franța, .X. Franța și GIE .X. .X. Franța ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil la nivelul societății, pentru perioada 2009 - 2014, și pentru care societatea nu are drept de deducere a TVA, pe perioada 2010-2014, și au stabilit impozit pe profit suplimentar și TVA de plată, nu este aplicabil situației analizate și **are un caracter formal și nu unul efectiv.**

Totodată, susține că obligația de motivare a actului administrativ fiscal își are izvorul în dreptul oricărei părți în cadrul unei proceduri, chiar și a unei proceduri aferente unui control fiscal (*a se vedea în acest sens Hotărârea CEDO*

Werner din 24 noiembrie 1997; Hotararea CEDO Foucher din 18 martie 1997, Hotararea CEDO Bulut din 22 februarie 1996), iar obligația de motivare a deciziilor este singurul mijloc prin care se poate verifica respectarea dreptului la un proces echitabil.

Motivarea trebuie sa fie in fapt si in drept. Prin „*motive*” trebuie sa fie înțelese atat prevederile juridice ce îndreptătesc instituțiile sa ia masuri, cat si rațiunile ce motivează instituțiile sa emită actul în cauza, motivarea constituind una dintre condițiile de legalitate si validitate a actului administrativ, inclusiv a actului administrativ fiscal (in speța, a deciziei de impunere), reprezentând o garanție împotriva arbitrariului si excesului de putere al autoritarilor administrației publice, astfel ca sunt nelegale si se sancționează cu anularea actele administrative care se întemeiază pe o motivare extrem de sumara, constând in afirmații cu caracter general, o atare maniera a organelor administrației contravenind dispozițiilor art.31 alin.(2) din Constituția României, care presupun asigurarea unei corecte informări a persoanei careia i se adreseaza documentul cu privire la problema de interes individual ce face obiectul manifestării unilaterale de voința a autoritatii publice (*a se vedea in acest sens Deciza nr..X./2010 pronunțata de înalta Curte de Casație si Justiție, Secția de Contencios Administrativ si Fiscal, in Dosarul nr. X/59/2008*).

De asemenea, Curtea Europeana de Justiție a confirmat faptul ca dreptul la aparare se numără printre principiile generale de drept comunitar recunoscute si protejate la nivel comunitar si a descris si condițiile pe care trebuie sa le respecte legislațiile naționale si administrațiile fiscale naționale pentru a se putea constata ca exercitarea dreptului de a fi ascultat recunoscut contribuabilului a fost efectiva (*Hotararea din 18 decembrie 2008, afacerea C-349/07, Soprope - Organizacoes de Calgado Lda c. Fazenda Publica*). Sub aspectul motivării actului administrativ, Curtea Europeana de Justiție a retinut ca motivarea trebuie sa fie adecvata actului emis si trebuie sa prezinte de o maniera clara si univoca algoritmul urmat de instituția care a adoptat măsură atacata, astfel incat sa li se permită persoanelor vizate sa stabilească motivarea masurilor si, de asemenea, sa permită curților comunitare competente sa efectueze revizuirea actului (*a se vedea in acest sens Hotararea Curții Europene de justiție in Cauza C-367/1995*).

Asa cum a decis Curtea Europeana de Justiție, amploarea si detalierea motivării depind de natura actului adoptat, iar cerințele pe care trebuie sa le îndeplinească motivarea depind de circumstanțele fiecărui caz, o motivare insuficienta sau greșita este considerata a fi echivalenta cu o lipsa a motivării actelor (*a se vedea in acest sens Deciziile Înaltei Curți de Casație si Justiție nr. .X./11.04.2008 si .X./27.06.2008*).

Practic, organele de inspecție fiscale au precizat anume motive/concluzii de ordin pur formal si nu substanțial, fapt care echivalează cu o lipsa a motivării deciziei de impunere contestata.

Societatea susține că prin nerespectarea condițiilor privind motivarea actului administrativ fiscal, organul fiscal a produs o vatamare a societății, care consta in

reținerea unei stări de fapt fiscale contrare realității cu consecința încălcării drepturilor societății constând în impunerea unor obligații suplimentare de plată în contextul în care acestea nu sunt justificate din punct de vedere legal, bazându-se doar pe aspecte nereale, vătamare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea deciziei de impunere contestate și exonerarea societății la plată obligațiilor suplimentare și a accesoriilor acestora.

Rezulta că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./24.06.2016 nu cuprinde o motivare reală și efectivă a stării de fapt fiscale care a determinat stabilirea unor obligații suplimentare de plată în ceea ce privește impozitul pe profit TVA și accesorii aferente acestor obligații suplimentare.

Aprecierile organelor de inspecție fiscală se bazează pe o motivare imprecisă, lacunară și insuficientă, deformează și interpretează în mod greșit documentele analizate denaturând realitatea prin interpretarea și aplicarea eronată a normelor în materie fiscală, iar **refuzul organelor de inspecție fiscală în acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile achiziționate de Societate de la SNC .X. Franța, .X. SRL Franța, .X. Franța și GIF .X. .X. Franța, ce au fost utilizate în activitatea societății în scopul realizării de venituri impozabile, nu se justifică.**

Pe cale de consecință, societatea consideră că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor obligații de plată suplimentare în contul impozitului pe profit pe perioada 2009 – 2014 ca urmare a considerării cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la SNC .X. Franța, .X. SRL Franța, .X. Franța și GIE .X. .X. Franța ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și, de asemenea la stabilirea unor obligații de plată suplimentare în contul TVA pe perioada 2010-2014 ca urmare a considerării TVA în legătură cu serviciile achiziționate de la SNC .X. Franța, .X. SRL Franța, .X. Franța și .X. Franța ca fiind nedeductibile la nivelul societății.

Pentru toate aceste motive, societatea solicită:

- să se constate lipsa de temei legal a constatărilor organelor de inspecție fiscală și să se dispună anularea obligațiilor stabilite suplimentar în sarcina Societății prin desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./24.06.2016:
- restituirea sumelor de bani plătite în temeiul actelor administrativ-fiscale atacate.

C. Totodată, prin adresa nr..X.69/02.09.2016, înregistrată la DGSC sub nr.A_SLP 1680/06.09.2016, .X. SA a solicitat **audiență** în baza prevederilor art.9 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vederea susținerii contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./24.06.2016.

Audiența a fost acordată în data de **14.09.2016** la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în Procesul verbal din data de 14.09.2016, anexat la dosarul cauzei.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice emisă de organele inspecția fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.06.2016, astfel:

A. IMPOZIT PE PROFIT

În urma verificării documentelor justificative și a contractelor încheiate de societate cu diversi prestatori de servicii întacomunitare, părți afiliate, organele de inspecție fiscală au constatat, suplimentar, cheltuieli nedeductibile pentru perioada 2009-2014, în suma de .X. lei, reprezentând:

- **suma de .X. lei - cheltuiala nedeductibila aferenta achizițiilor Servicii .X. și Servicii achizitii .X. (.X. .X.) de la SNC .X. Franta, parte afiliată pentru care .X. Romania SA nu deține documente justificative din care să rezulte că achizițiile acestor servicii sunt necesare în scopul activității desfășurate, respectiv al veniturilor impozabile potrivit art.21 alin.(1) și art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar conform pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal o entitate independentă nu ar fi achiziționat astfel de servicii.**

În perioada 2009-2014 .X. Romania SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu achiziții de servicii de la SNC .X. Franta în valoare totală de .X. lei pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

.X. Romania SA a încheiat începând cu anul 2009 cu SNC .X. Franta două contracte de prestări servicii, având ca obiect servicii de sinergii internaționale și servicii .X..

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale s-a luat Nota explicativă nr..X./21.10.2015 Doamnei .X., în calitate de Director Financiar Adjunct-împuternicit al .X. care precizează următoarele:

„Sinergii internaționale – sunt activități prestate care au ca rol colaborarea între țările grupului .X. pentru eficientizarea achizițiilor și a bunelor practici, adică definirea proiectelor, nevoilor și gamelor de produse (marfuri) comune care vor fi comercializate prin intermediul magazinelor .X..(…)”

Servicii achizitii .X. (.X. .X.)- aceste servicii reprezintă găsirea și negocierea furnizorilor capabili să producă și să livreze în condiții de calitate colecțiile definite de sinergiile internaționale.(…)

Servicii .X. (.X. .X.)- are ca rol definirea calitatii marfurilor destinate colectiilor, testarea calitatii, comunicarea cu furnizorii, colectarea tuturor informatiilor obligatorii pentru comercializarea produselor(instructiuni de folosire, norme de consum si siguranta alimentara. (...)

Serviciul .X. si licitatii- reprezinta punerea la dispozitie a unei platforme electronice de comunicare cu furnizorii, respectiv accesul furnizorilor la licitatii pentru a deveni furnizori .X., precum si încărcarea datelor despre articole atat in faza de licitatie, cat si in faza de validare sau livrare (fise de produs, specificatii tehnice, ingrediente, nivel de calitate, etc)."

Referitor la sinergiile internaționale achizitionate în anul 2009, societatea desi a achizitionat aceste servicii (sinergii internationale, servicii de achizitie .X., asigurarea calitatii, .X. si licitatii cu privire la furnizorii SNC .X. Franta) **nu a cumparat bunuri direct de la SNC .X. Franta**, acestea fiind cumparate de catre .X. .X. SRL, neavand obligatia suportarii acestor cheltuieli deoarece costurile aferente colaborarii SNC .X. Franta cu furnizorii internationali, negocieri, managementul calitatii bunurilor etc, nu cad in sarcina unui cumparator ulterior asa cum este .X. Romania SA, acesta fiind un tert în cadrul respectivelor tranzactii.

Referitor la solutiile .X. s-a constatat ca din contractul încheiat între cele doua parti nu reiese care sunt solutiile .X. prestate, modalitatea de punere in aplicare a solutiilor si termenii de predare. De asemenea, nici facturile emise **nu sunt insotite de documente justificative** (comenzi, studii comparative, reporting privind solutiile .X., masuratori privind inapoierea investitiilor prezentate la art.8.1.3 din contract sau alte documente privind prestarea serviciilor) din care sa rezulte natura operatiunilor, daca sunt in beneficiul societatii si daca sunt aferente veniturilor impozabile.

Referitor la Servicii achizitii .X. (.X. .X.) care potrivit explicatiei constau „*in gasirea si negocierea furnizorilor capabili sa produca si sa livreze in conditii de calitate colectiile definite de sinergiile internationale.(...)*” societatea nu a prezentat contract sau orice alt document din care sa rezulte ca prestatorul a gasit si negociat cu furnizorii producerea/achizitia de produse de colectie.

Fata de cele constatate si in temeiul pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aceste servicii nu folosesc .X. Romania ci grupului .X., iar in conditii de independenta, societatea verificata nu ar contracta astfel de achizitii.

- suma de .X. lei - cheltuiala nedeductibila aferenta achizitiilor de servicii de la .X. Franta, parte afiliata pentru care .X. Romania SA nu detine documente justificative din care sa rezulte faptul ca achizitiile acestor servicii sunt necesare in scopul activitatii desfasurate, respectiv al veniturilor impozabile potrivit art.21 alin.(1) si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar conform pct.41 din HG

nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal o entitate independenta nu ar fi achizitionat astfel de servicii.

S-a constatat că în perioada 2011-2014 SC .X. Romania SA a înregistrat în evidenta contabila cheltuieli cu achiziții de servicii de la .X. Franta în valoare totala de .X. lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

.X. Romania SA în calitate de „agent legal” acționând „în numele și pe contul” .X. .X. SRL, a încheiat la data de 3 ianuarie 2011 cu .X. Franta un contract de prestări servicii, având ca obiect *„servicii de prestări de servicii de consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte și punerea la dispoziție de instrumente informatice care permit constituirea și urmarirea strategiilor de achiziție propuse”* beneficiar fiind .X. .X. SRL.

Astfel conform contractului beneficiarul de drept al serviciilor contractate este .X. .X. SRL, societate română afiliată din Grupul .X., care conform dosarului preturilor de transfer “a fost înființată în anul 2007, iar domeniul specific de activitate al acestei companii îl reprezintă furnizarea de servicii de import/export pentru lanțurile de magazine .X..

Prin documentele prezentate, societatea nu demonstrează în mod concret ce au reprezentat aceste servicii pentru *„consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte”* și dacă au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din verificarea facturilor emise de către .X. Franta către .X. Romania SA pentru prestări servicii s-a constatat că acestea au ca document anexat o situație anuală cu alocarea costurilor pe grupul .X., fără existența documentelor care să justifice aceste costuri și ce au reprezentat.

De asemenea, s-au prezentat documente constând în prezentări .X. privind împachetarea, spre exemplu, având ca semnatar .X..X., pe baza acestora societatea nedemonstrând că este beneficiarul de fapt al acestor servicii.

Aceste servicii deși au fost achiziționate conform contractului în calitate de agent legal *„în numele și pe contul”* .X. .X. SRL nu au fost refacturate ulterior acestuia din urmă.

Organele de inspecție fiscală au precizat că într-o speta similară s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.974/2014, precum și prin Decizia nr.1261/12.03.2014, în care se consemnează: *“(…) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului”*.

- suma de .X. lei - cheltuiala nedeductibila aferenta achizițiilor de „servicii în cadrul grupului” de la .X. Franta, parte afiliata, pentru care .X. Romania SA nu detine documente justificative din care sa rezulte ca achizițiile acestor servicii sunt necesare în scopul activității desfășurate, respectiv al veniturilor impozabile

potrivit art.21 alin.(1) si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar conform pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, o entitate independenta nu ar fi achizitionat astfel de servicii.

.X. Romania SA a incheiat la data de 8 ianuarie 2009 cu .X. Franta un contract de prestari servicii in cadrul grupului, avand ca obiect furnizarea urmatoarelor servicii, asa cum sunt definite in cadrul Anexei 1 la contract:

„Directia Generala- definitia orientarilor si strategiei comerciale, dezvoltarea conceptelor de comunicare, asistenta si control al operatiunilor”

„Directia Financiara – determinarea politicii financiare, urmarirea rezultatelor financiare, asistenta si control financiar”

„Directia de resurse umane” – gestiunea administratorilor, gestiunea carierelor internationale, instruire internationala”

„Sinergie tehnica” – suport tehnic cu privire la amenajarea magazinului, asistenta pentru dosarele de amplasare”

„Aprovizionarea si logistica grupului”- suport pentru achizitii, definitia strategiei de aprovizionare și logistica, insotirea tarilor”

„Contabilitate grup”- contact intre trezorerie si filiale, gestiunea cheltuielilor generale ale persoanelor care se deplaseaza in cadrul filialelor, gestiune contabila pentru expatriati”

„Finantarea si trezoreria grupului”- implementarea mijloacelor financiare pe termen scurt si pe termen lung, gestiunea riscurilor financiare, cash pooling

„Directia juridica si serviciul fiscal”- asistenta pentru filiale: verificari fiscale, supraveghere si studii fiscale, implementarea procedurilor fiscale, implementarea contractelor internationale, asistenta juridica internationala”

„Serviciu Asigurare Grup” – negocierea si elaborarea contractelor, implementarea contractelor la nivel local, gestiunea evenimentelor”

„Serviciu informatic contabil” – implementarea sistemului informatic ORACLE, asistenta si intretinere, verificarea transmiterii de date.

Organele de inspectie fiscală au constatat că .X. Romania S.A. dispune de personal propriu pentru realizarea acestor servicii având, de asemenea, subcontractate si o serie de societati de pe plan intern, cat si parti afiliate pentru aceleasi prestatii mai sus mentionate astfel:

Pentru serviciile privind „*Directia Generala- definitia orientarilor si strategiei comerciale, dezvoltarea conceptelor de comunicare, asistenta si control al operatiunilor*” societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte necesitatea achizitionarii acestora, avand in vedere ca insasi din denumirea lor rezulta clar faptul ca sunt efectuate in beneficiul grupului .X. si nu al .X. Romania SA.

Pentru serviciile privind „*Directia Financiara – determinarea politicii financiare, urmarirea rezultatelor financiare, asistenta si control financiar*” societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte necesitatea

achizitionarii acestora. Avand in vedere ca societatea are organizat compartiment financiar, cu atributii in domeniul urmaririi rezultatelor financiare si controlului financiar, care este condus de doi directori, inclusiv de o persoana fizica nerezidenta detasata in Romania de la .X. SA Spania, parte afiliata, care factureaza toate costurile cu aceasta persoana, s-a constatat ca nu se justifica necesitatea achizitionarii acestor tipuri de servicii in beneficiul .X. Romania. In fapt aceste servicii deservesc interesul grupului .X., nu al .X. Romania.

Pentru serviciile „*Directia de resurse umane*” – *gestiunea administratorilor, gestiunea carierelor internationale, instruire internationala*” astfel definite in obiectul contractului societatea primeste servicii similare si de la alte parti afiliate (.X. .X., .X. SA Spania, .X. .X. Franta) asa cum rezulta din dosarul preturilor de transfer si anexele la facturile emise de catre furnizori, anexe ce cuprind tabele cu expatii si serviciile decontate, inclusiv directorul de resurse umane al societatii este detasat de la o alta parte afiliata, respectiv .X. .X..

Pentru serviciile „*Sinergie tehnica – suport tehnic cu privire la amenajarea magazinului, asistenta pentru dosarele de amplasare*” potrivit descrierii din dosarul preturilor de transfer, aceste servicii constau în organizarea sinergiilor „*de natură tehnică cu scopul optimizării în cadrul grupului a gestiunii instalațiilor și a facilităților în magazin*”. Societatea nu a prezentat pentru justificarea prestarii acestor servicii niciun document din care sa rezulte faptul ca sunt in beneficiul si in scopul operatiunilor taxabile ale .X. Romania SA.

Pentru serviciile privind „*Directia juridica si serviciul fiscal- asistenta pentru filiale: verificari fiscale, supraveghere si studii fiscale, implementarea procedurilor fiscale, implementarea contractelor internationale, asistenta juridica internationala*” societatea nu a prezentat niciun document justificativ (studii fiscale, rapoarte privind verificari fiscale, implementarea procedurilor fiscale, etc) din care sa rezulte necesitatea achizitionarii acestora pentru activitatea sa economica. S-a constatat ca societatea beneficiaza de servicii fiscale contractate cu prestatori externi precum .X.; .X. Asociatii; .X. , .X. Romania SA.

Pentru serviciile „*Serviciu informatic contabil – implementarea sistemului informatic ORACLE, asistenta și intretinere, verificarea transiterii de date*” s-a constatat ca .X. Romania S.A. a achizitionat licente ORACLE, mentenanta si alte servicii suport si de la .X.. .X. .X. Franta, parte afiliata.

In ceea ce priveste celelalte servicii enumerate in Anexa nr.1 la contractul incheiat la data de 8 ianuarie 2009 cu .X. Franta, respectiv aprovizionarea si logistica grupului, contabilitate grup, finantarea și trezoreria grupului, asigurare grup, societatea nu a prezentat niciun document din care sa rezulte in ce au constat aceste servicii si faptul ca sunt in beneficiul societatii si nu al grupului, in conditiile in care din insasi denumirea acestora rezulta ca serviciile se refera la grupul .X.. Spre exemplu asigurarile incheiate in cadrul grupului au fost refacturate si de catre .X..X. Franta, impreuna cu costuri aditionale acestora.

Din verificarea facturilor emise de catre .X. Franta catre .X. Romania SA pentru prestari servicii s-a constatat ca acestea au ca document anexat o situatie

anuala cu alocarea costurilor pe grupul .X., fara existenta documentelor care sa justifice aceste costuri si ce au reprezentat. Astfel, pentru costurile decontate nu s-au prezentat rapoarte, situatii de lucrari sau orice alte documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate in beneficiul societatii. **Societatea a prezentat spre exemplificare studii de marketing, fara ca aceste servicii de marketing sa fie prevazute in obiectul contractului si fara ca societatea sa faca dovada ca pentru aceste studii s-au formulat comenzi de catre .X. Romania S.A..**In urma analizei acestui studiu s-a constatat:

- studiul se refera la magazinul .X. ,
- studiul este prezentat in limba romana,
- studiul a fost realizat in luna martie 2014 de catre „soft computing”.

Intrucat societatea nu detine contract/comanda sau orice alt document din care sa rezulte tipul serviciului comandat, termene de predare, calitatea serviciului executat, modul de receptie etc. si avand in vedere ca studiul este elaborat in limba romana si are alt autor decat .X. Franta, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu poate justifica ca acest studiu a fost efectuat de catre .X. Franta si a fost in beneficiul societatii verificate.

De asemenea referitor la „timesheet-urile” prezentate de societate privind serviciile IT din analiza acestora nu a reiesit faptul ca aceste prestatii au fost efectuate de catre angajatii .X. Franta in beneficiul .X. Romania SA si de asemenea nu s-a putut demonstra prin alte documente justificative in ce au constatat aceste servicii IT, avand in vedere ca servicii similare au fost achizitionate si de la .X.. .X. .X. Franta, parte afiliata.

Ca urmare, avand in vedere ca aceste servicii privind „servicii in cadrul grupului” nu folosesc .X. Romania ci Grupului .X., iar in conditii de independenta societatea nu ar contracta astfel de achizitii, deoarece o entitate independenta nu are obligatia sa suporte astfel de cheltuieli de management ale societatii holding a grupului, respectiv societatea .X..X. S.A, organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind nedeductibile aceste cheltuieli.

- suma de .X. lei - cheltuiala nedeductibila aferenta cotizatiilor de participare la Grupul .X. facturate de catre grupul de interes economic .X.. .X. .X. , parte afiliata, pentru care .X. Romania SA nu detine documente justificative din care sa rezulte ca achizitiile acestor servicii sunt necesare in scopul activitatii desfasurate, respectiv al veniturilor impozabile potrivit art. 21 alin. (1) si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar conform pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal o entitate independenta nu ar fi achizitionat astfel de servicii.

In perioada 2009-2014 SC .X. Romania SA a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu cotizatiile de participare la Grupul .X., facturate de catre .X.. .X. .X. Franta, in valoare totala de .X. lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

.X. Romania SA a incheiat la data de 31.10.2005 cu .X.. .X. .X. Franta un contract de prestari informatice, avand ca obiect furnizarea de licente, servicii de suport si mentenanta si servicii de dezvoltare/integrare proiecte informatice. Totodata, .X. Romania SA a aderat si la Regulamentul interior de functionare a grupului de interes economic .X.. .X. .X. .

Din verificarea facturilor emise de catre .X.. .X. .X. catre .X. Romania SA pentru prestari servicii s-a constatat ca pe langa prestarile de servicii reprezentând licente, mentenanta, servicii suport si implementare proiecte IT au fost facturate si cotizatii la grupul de interes economic .X.. .X. .X. , fara existenta documentelor care sa justifice contraprestatia echivalenta acestor cotizatii.

Astfel, societatea nu a demonstrat in mod concret ce au reprezentat aceste servicii si faptul ca aceste servicii au fost achizitionate pentru obtinerea de venituri impozabile.

- suma de .X. lei aferenta cheltuielilor privind achizitii de bunuri si servicii de la contribuabili declarati inactivi, pentru care s-a constatat ca societatea a dedus în mod eronat cheltuiala, iar conform art.21 alin.4 lit.r si a art.11 alin.1 pct.1² Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu avea drept de deducere pentru aceasta cheltuiala.

- venituri impozabile pentru perioada 2009-2014, in suma .X. lei, reprezentand venituri din penalitati contractuale pe care societatea nu le-a evidenciat în contabilitate conform pct.256 alin.1 lit.e din OMFP 3055/2009.

La data de 13 decembrie 2010 între .X. ROMANIA SA si .X. SA, s-a semnat „Contractul cadru” avand ca obiect realizarea Complexului Comercial „.X. ” din .X. ce cuprindea un hypermarket .X., o galerie comerciala (Mall), magazin de bricolaj (.X.), un magazin de articole sportive (.X.), un magazin de haine .X., un service auto (.X.), precum si caile de acces si parcarile necesare unui astfel de centru comercial.

La aceeași data de 13.12.2010 au fost incheiate si contractele de vanzare-cumparare „.X. ”, între .X. ROMANIA SA si .X. SA, pe de o parte si între .X. SA si .X. SA, pe de alta. Pretul prevazut in fiecare dintre cele doua contracte a fost de .X. euro + TVA, la cursul BNR de la data semnarii de .X. lei/euro, respectiv .X. lei. Prin aceste contracte s-a transferat dreptul de proprietate asupra terenurilor detinute anterior de catre .X. SA .X. astfel:

- catre .X. ROMANIA SA o suprafata de .X. mp reprezentand „Proprietate Exclusiva”(X. mp din Cladirea A), ce urma sa fie transformata in hypermarket .X. si magazin de bricolaj .X. si .X. mp Cladirea B (ce urma sa fie remodelata si sa gazduiasca .X. , .X., .X. si o parcare la etaj) si o cota parte indiviza de 50% din Spatiile Comune Externe reprezentand „Proprietatea Comuna” - suprafata de .X. mp, „teren .X.-.X. mp si drumuri de acces-.X.;

-catre .X. SA o suprafata de .X. mp reprezentand „Proprietate Exclusiva” .X. SA (cladirea A, ce urma sa fie transformata in Mall) precum si o cota parte indiviza de

50% din Spatiile Comune Externe reprezentand „Proprietatea Comuna” - suprafata de .X. mp, „teren .X. .X. mp si drumuri de acces .X..

Intrucat .X. SA nu detinea resurse financiare pentru achizitionarea activelor de la .X. SA, .X. ROMANIA SA i-a acordat imprumutul in suma de .X. euro, prin semnarea ”Contractului de imprumut” de la data de 13.10.2010, in vederea achizitionarii de catre .X. SA de la .X. SA a activelor .X. SA si a depunerii sumei de .X. euro intr-un cont bancar al .X. SA deschis la .X., conditie esentiala solicitata de .X. pentru acordarea finantarii proiectului dezvoltat de catre .X. SA.

Imprumutul .X. trebuia sa fie rambursat de .X. SA catre .X. prin compensare cu transe din Pretul Lucrarilor, stabilit conform Contractului de Antrepriza, urmând ca la data compensarii fiecărei transe, .X. sa achite efectiv catre .X. SA doar TVA aferenta transei de pret respective. Contractul de imprumut prevedea o dobanda de 5% pe an care se calcula pe zile, la soldul imprumutului, si care urma sa fie platita de catre .X. SA catre .X. la data deschiderii Centrului Comercial (respectiv, suma asupra careia se calcula dobanda scadea pe masura ce parti din Imprumutul .X. erau compensate cu transe din Pretul Lucrarilor).

La aceesi data, respectiv 13.12.2010 s-a semnat si Contractul de antrepriza conform caruia .X. SA, in calitate de dezvoltator si antreprenor general, urma sa reabiliteze si sa dezvolte la cheie Activele .X., astfel cum erau achizitionate de la .X. (hypermarketul .X., .X.), Cladirea B .X. , .X., .X. si Parcarea B si 50% din Spatiile Comune Externe), direct sau prin orice antreprenori/subantreprenori. Pretul fix, forfetar, al tuturor lucrarilor care urmau să fie executate de .X. pentru Activele .X. era de .X. euro + TVA („Pretul Lucrarilor”) – pret ce viza dezvoltarea si predarea la cheie a Activelor .X., conform specificatiilor tehnice furnizate de .X. si ceilalti destinatari ai magazinelor.

Conform „Contractului cadru” incheiat la data de 13.10.2010 punctele 4.2.2 si 4.2.3 din contract, dezvoltatorul, respectiv .X. SA trebuia sa transfere, in cel mult 3 luni de la data semnarii Contractului cadru, respectiv pana la data de 13 martie 2011, cota de 50% din dreptul de proprietate asupra unor terenuri aflate in indiviziune cuprinse in cadrul „Proprietatii Comune” din cadrul contractelor de vanzare-cumparare „.X. ”, SC .X. ROMANIA SA devenind proprietar exclusiv asupra acestor terenuri. Terenurile vizate sunt cele identificate drept „Terenuri tinta” și reprezinta „Extinderea .X.”, „Rezerva .X.”, „Curtea de servicii .X.”, „Curtea de

servicii” si sera .X. , „Terenul Suplimentar”, precum si cateva mici portiuni adiacente Cladirii B, a caror necesitate a rezultat din amplasamentul Cladirii B. Obligatia de iesire din indiviziune, transfer și inregistrare a „Terenurilor Tinta” revine, conform contractului cadru, in sarcina .X. SA.

Avand in vedere ca transferul dreptului de proprietate nu s-a efectuat în termenul de 2 ani de la semnarea contractului cadru, .X. ROMANIA SA a semnat cu .X. SA, la data de 1 februarie 2013, Actul aditional nr.3 prin care partile stabilesc urmatoarele: *”Partile convin ca, in cazul in care Dezvoltatorul nu respecta obligatia de a asigura realizarea Transferului pana la „Termenul limita”(1*

mai 2013) cel tarziu sau orice alta obligatie aflata in legatura cu acesta, in baza prezentului act aditional, .X. va avea dreptul de a primi despagubire (suplimentar fara a prejudicia nici un alt drept de despagubire disponibil sa dreptul de a cere indeplinirea efectiva a obligatiei contractuale asumate de Dezvoltator in baza Contractului Cadru si a prezentului Act Aditional, suma de .X. Euro (douazeci și sapte de milioane, cinci sute mii euro), fara a fi necesare alte proceduri de executare silita sau alte formalitati"

La data de 2 mai 2013 cand se indeplinea „Termenul limita” prevazut in Actul aditional nr.3, conform art.181 alin.1 pct. 3 din Codul de procedura civila si avand in vedere faptul ca .X. ROMANIA SA si .X. SA nu au iesit din indiviziune cu privire la loturile mentionate de mai sus, SC .X. ROMANIA SA nu a evidenciat in contabilitate penalitatiile contractuale stabilite prin Actul aditional nr.3 si nici nu a emis factura fiscala in acest sens.

Prin actul aditional nr..X. semnat la data de 2 mai 2013 se reconfirma creanta existenta în actul aditional nr.3 astfel : "Prin prezentul Act Aditional, Părțile convin ca Despagubirile Suplimentare sunt în plus fata de Despagubiri și nu interfereaza cu și nici nu afecteaza obligatia Dezvoltatorului de a plati .X. Despagubiri în valoare de .X. Euro (douazeci și șapte de milioane, cinci sute de mii de euro)"

La data de 08.05.2013 pentru .X. SA se deschide procedura de insolventa la solicitarea sa, conform conform Incheierii nr..X./08.05.2013 a Tribunalului .X., Secția a II a Civila.

Aspectele mai sus mentionate au fost constatate și ca urmare a controlului incrucisat efectuat la .X. SA, în urma caruia s-a încheiat PV nr..X./15.06.2016, iar iesirea din indiviziune s-a efectuat la data de 12.03.2015, prin Actul de partaj nr..X./12.03.2015.

Prin cererea de creanta depusa de către .X. ROMANIA SA la dosarul insolventei nr..X./11/2013, .X. ROMANIA SA, solicita inscrierea sumei de .X. Euro menționând urmatoarele: "suma de .X. Euro datorata de .X. către .X. este, la data intrarii .X. în insolventa, certa (întrucât atât existența, cât și întinderea acesteia rezulta din cuprinsul inscrierilor depuse în probatiune), lichida (întrucât are ca obiect plata unor sume de bani determinate) și exigibila (dreptul .X. de a aplica penalitatea nascandu-se imediat de la termenul-limita pana la care .X. ar fi trebuit sa își îndeplinească obligatiile mentionate mai sus), astfel încât solicitam inscrierea .X. în Tabelul preliminar al creantelor împotriva averii Debitoareii"

Ulterior la data de 13.06.2013, .X. SPRL .X., lichidatorul judiciar a lui .X. SA, în calitate de reclamant, deschide litigiul cu nr..X./a1 la Tribunalul .X., împotriva .X. SA si a .X. ROMANIA SA, în calitate de parati, litigiul având ca obiect conform art.79 si 80 din Legea insolventei nr.85/2006 "anularea actelor frauduloase încheiate de debitor în dauna drepturilor creditorilor" pentru "operațiuni comerciale în care prestația debitorului depășește vâdit pe cea primită, efectuate în cei 3 ani anteriori deschiderii procedurii".

La data de 02 mai 2013, data exigibilitatii creantei, .X. ROMANIA SA avea obligatia conform art.11 si 13 din Legea contabilitatii nr.82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, sa înregistreze în evidenta contabila creanta de .X. Euro, recunoscuta de societate ca "certa, lichida si exigibila" prin cererea de creanta depusa la dosarul insolventei .X. SA si reconfirmata ca și creanta prin Actul aditional nr..X., semnat la aceeasi data, iar conform punctelor 36, 180 (2)-(3), 184 (2) si ale punctului 256 (1) lit.e din Ordinul 3055 din 2009 privind Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Europene cu modificarile și completarile ulterioare, societatea avea obligatia inregistrarii in evidenta contabila a echivalentului in lei a creantei certe, lichide si exigibile, a sumei de .X. Euro, respectiv suma de .X. lei.

De asemenea, conform art.6 alin1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată si ale punctului 184 (2) din Ordinul 3055 din 2009 privind Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Europene cu modificarile și completarile ulterioare, .X. ROMANIA SA, avea obligatia ca la data de 2 mai 2013 sa emita o factura fiscala de penalitati contractuale către .X. SA.

Având în vedere art.19 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare si punctul 12 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare suma de .X. lei (echivalentul in lei la data de 2 mai 2013 a sumei de .X. Euro), reprezinta venit impozabil la calculul impozitului pe profit a .X. ROMANIA SA, pentru anul 2013.

- suma de .X. lei cheltuala nedeductibila aferenta ajustarilor Dosarului preturilor de transfer:

Asa cum rezulta din capitolul IV "Analiza dosarului preturilor de transfer" achizitiile de bunuri de la persoanele afiliate din perioada 2010-2014 nu au fost realizate la nivelul pretului de piata si nu au respectat principiul lungimii de brat, pretul de piata fiind definit prin Codul fiscal la art.7 „Definitii ale termenilor comuni”, punctul 26 „*pret de piata - suma care ar fi platita de un client independent unui furnizor independent in acelasi moment si in acelasi loc, pentru acelasi bun sau serviciu ori pentru unul similar, în conditii de concurenta loiala*”.

Din acest motiv, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea cheltuielilor din activitatea de exploatare inregistrate in evidenta contabila a societatii conform prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Potrivit normelor de aplicare ale acestui articol prevazute la pct.28 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal "in sensul art.11 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute in Liniile directe privind preturile de transfer, emise de Organizatia pentru Cooperare și Dezvoltare Economica, se intelege metoda marjei nete si metoda impartirii profitului."

Efectul ajustarilor operate in suma totala de .X. lei, structurata pe anii fiscali din perioada 2010-2014, se concretizeaza in recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru perioada 2010-2014 în baza prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 22 - 24, 29, 31- 36 din H.G. nr..X.4/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare analizei economice prezentate de societate in dosarele preturilor de transfer din perioada 2009-2014, organele de inspectie fiscala au identificat deficiente in justificarea preturilor aferente achizitiilor de bunuri (produse alimentare si produse nealimentare), prezentate in studiul „7.1.2 Aplicarea metodei pretului de revanzare” de la pag. 168 din .X.-2014, dupa cum urmeaza:

- alegerea metodei de preturi de transfer;
- alegerea indicatorului financiar;
- criteriul de independenta;
- compararea indicatorilor.

1. Referitor la alegerea metodei de preturi de transfer

În ceea ce priveste achizitiile de bunuri, din analiza efectuata s-a constatat ca societatea a folosit ca indicator o marja bruta ponderata (calculata ca raport intre profitul brut/cifra de afaceri, respectiv cifra de afaceri - costul vanzarilor / cifra de afaceri), desi in lista de societati rezultata din procesul de cautare au fost incluse companii ale caror rapoarte financiare nu contin date privind profitul brut.

Metoda pretului de revanzare presupune identificarea exacta a cheltuielilor cu bunurile vandute (eng. COGS) care trebuie avute in vedere pentru determinarea profitului de revanzare si implicat a marjei brute de revanzare.

Mai mult, bazele de date comerciale (ORBIS) nu ofera informatii legate de costul bunurilor vandute pentru societatile potential comparabile din Romania.

Organele de inspectie fiscală au reținut că **la calculul indicatorului sau, societatea a folosit pentru elementul „costul bunurilor vandute” valorile rulajul contului 607 – cheltuieli cu marfurile, fara a prezenta o analiza clara privind corespondenta intre veniturile realizate din vanzarea marfurilor achizitionate de la afiliati si costul efectiv al acestora.**

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au acceptat metoda pretului de revanzare ca metoda de preturi de transfer aleasa de societate pentru justificarea preturilor de transfer aferente achizitiilor de bunuri de la societatile afiliate din perioada 2010-2014.

2. Referitor la indicatorul financiar folosit in cadrul metodei RPM

In ceea ce priveste indicatorul .X. Romania SA:

- pentru perioada 2010-2014, societatea a calculat indicatorul marja bruta ponderata prin raportarea profitului brut total al societatii la cifra de afaceri totala

din vanzarea marfurilor (fara TVA) din perioada respectiva, rezultand o valoare a indicatorului obtinut de .X. Romania SA in perioada 2010-2014 de 7,12%;

- profitul brut a fost calculat prin scaderea elementului „costul bunurilor vandute” din cifra de afaceri, însă societatea nu a prezentat in DPT de unde provine elementul „costul bunurilor vandute” folosit in acest calcul;

- prin adresa nr..X./21.12.2015, societatea a corectat calculul indicatorului de mai sus, folosind ca valoare a elementului „costul bunurilor vandute” rulajul contului 607 – cheltuieli cu marfurile din anii respectivi, la care a adaugat variatiile de stocuri, rezultand o valoare medie a indicatorului obtinut de .X. Romania SA in perioada 2010-2014 din vanzarea catre clienti independenti de produse achizitionate atat de la societati afiliate cat si de la societati independente de 6,59%;

- societatea a prezentat un nou calcul al indicatorului marja bruta, folosind ca valoare a elementului „costul bunurilor vandute” rulajul contului 607 – cheltuieli cu marfurile la 31 decembrie ale anilor din perioada verificata, inclusiv corectiile de stoc, diminuat cu sume reprezentand venituri obtinute din prestari servicii administrative si bonusuri, in conditiile in care a majorat si cifra de afaceri din vânzarea mărfurilor cu venituri reprezentand cooperari comerciale aferente deschidere de magazine în legătură cu produsele achiziționate de la furnizorii de marfuri (Anexa nr..X.8-PT II.5 – suport optic), rezultand astfel o majorare a marjei brute calculate initial la o valoare medie de 19,65%;

- societatea a segmentat apoi indicatorul marja bruta astfel obtinut pentru a reflecta vanzarea catre clienți independenti de produse achizitionate de la societati afiliate, prin folosirea unei chei de alocare, respectiv ponderea marfurilor achizitionate de la afiliati in total achizitii de marfuri;

- la calculul indicatorului segmentat, societatea a alocat dupa aceeasi cheie de alocare atat cifra de afaceri din vanzarea marfurilor, cat si elementul „costul bunurilor vandute”, rezultand o valoare medie a indicatorului marja bruta aferenta achizitiilor de bunuri de la afiliati de 19,65%.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat o inconsecventa in alegerea metodelor de calcul a indicatorului financiar utilizat pentru comparare, respectiv marja bruta, precum si in alegerea valorii elementelor de calcul ale acestuia, fara a prezenta o analiza clara privind modul de stabilire a unora dintre aceste elemente, respectiv corespondenta intre veniturile realizate din vanzarea marfurilor achizitionate de la afiliati si costul efectiv al acestora.

In ceea ce priveste indicatorul societatilor din esantionul final de comparabilitate, pentru perioada 2010-2014, societatea a calculat indicatorul marja bruta ponderata (W GM) pentru societatile din esantionul final de comparabilitate prin raportarea valorii medii a profiturilor brute ale acestora la valoarea medie a cifrelor de afaceri inregistrate de acestea in perioada respectiva,

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că **societatea a calculat indicatorul sau financiar si pe cel al societatilor din esantionul final de**

comparabilitate pe toata perioada 2010-2014 si nu pe fiecare an din perioada analizata.

3. Referitor la criteriul de independenta

Din consultarea bazei de date ORBIS, **organele de inspectie fiscala a constatat ca in analiza efectuata de societate, aceasta a inclus in esantionul final de societati comparabile** aferent studiului „7.1.2 Aplicarea metodei pretului de revanzare” de la pag. 168 din .X.-2014, **entitati care nu indeplinesc criteriul de independenta**, respectiv societatea .X. LIMITED, numar identificare .X., afiliata direct in perioada verificata cu societatea.X. LIMITED, numar identificare .X. (MO – Majority owner).

De asemenea, conform anexei la .X.-2014 in format .xls privind criteriile de selectie folosite in baza de date .X. si calculul indicatorilor societatilor din esantionul final de comparabilitate pentru perioada 2010-2014, **societatea a exportat societatile din baza de date .X. folosind ca si optiune definita de utilizator pentru a stabili daca o intreprindere este afiliata sau nu (criteriu de independenta) un procent minim de detinere de 50,01%, in timp ce prevederile art. 7 alin. (1) pct. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilesc acest procent la 25%** (eng. „Definition of the Ultimate Owner: ... minimum percentage that must characterise the path from a subject Company up to its Ultimate owner: 50.01%”...).

4. Referitor la compararea indicatorilor

In ceea ce priveste compararea indicatorilor financiari ai .X. Romania SA cu cei inregistrati de societatile ramase in esantionul final din studiul „7.1.2 Aplicarea metodei pretului de revanzare” de la pag. 168 din .X.-2014, s-au constatat urmatoarele:

- .X. Romania SA a comparat indicatorul obtinut de societate calculat pentru perioada 2010-2014 cu indicatorul obtinut societatile din esantionul final calculat pentru aceeasi perioada 2010-2014;
- indicatorul marja bruta pentru societatile comparabile din esantionul final a fost calculat ca o medie pentru perioada 2010-2014, asa cum este prezentat in .X.-2014, pag. 175, insa media astfel calculata pe 5 ani este, in fapt, pentru anumite societati cuprinse in esantion, calculata pentru 3 din cei 5 ani supusi analizei, datorita lipsei informatiilor financiare in anumiti ani;

Astfel, **societatea a comparat indicatorul sau financiar calculat pe toata perioada 2010-2014 cu cel al societatilor din esantionul final de comparabilitate calculat de asemenea pe toata perioada 2010-2014, fara sa faca aceasta comparatie pentru fiecare an din perioada analizata folosind valorile anuale ale indicatorului respectiv.**

Avand in vedere motivele si temeiurile legale expuse mai sus referitoare la deficientele constatate cu privire la modul de justificare a preturilor de transfer, **organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea analizei de**

comparabilitate privind achizițiile de bunuri de la societăți afiliate în vederea eliminării deficiențelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil.

La analizarea achizițiilor de bunuri de la societăți afiliate efectuate de societate, echipa de inspecție fiscală a procedat la :

1. Alegerea metodei de comparare a preturilor de transfer
2. Alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate
3. Realizarea analizei de comparabilitate
4. Interpretarea indicatorului financiar înregistrat cu rezultatele obținute la analiza de comparabilitate

1. Alegerea metodei de comparare a preturilor de transfer

Potrivit pct.2.62, 2.69 și 2.70 și Anexei I la Capitolul II „Sensibilitatea indicatorilor bruti și neti” din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE și având în vedere profilul funcțional .X. Romania SA, respectiv cel de distribuitor al bunurilor achiziționate, organele de inspecție fiscală consideră ca metoda marjei nete este cea mai adecvată metodă de preturi de transfer pentru a analiza activitatea de distribuție a .X. Romania SA din punct de vedere al respectării principiului lungimii de braț, deoarece reduce riscul de eroare comparativ cu o metodă brută și permite folosirea indicatorilor de profit net care sunt mai puțin sensibili la diferențe legate de funcții și riscuri comparativ cu marjele brute.

Conform prevederilor art.11 alin.(2) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.28 și 29 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru achizițiile de bunuri de la societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au ales metoda marjei nete ca metodă de preturi de transfer.

2. Alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate

Având în vedere că .X. Romania SA este un distribuitor al bunurilor achiziționate, organele de inspecție fiscală consideră ca indicatorul rata rentabilității vânzărilor (RRV) este cel mai potrivit indicator al nivelului profitului în cazul analizării acestor tranzacții.

Indicatorul rata rentabilității vânzărilor (RRV) este adecvat, în general, pentru societățile care desfășoară activități de distribuție, cu funcții și riscuri limitate.

Indicatorul poate fi calculat pe baza informațiilor financiare exportate din baza de date ORBIS/.X., în funcție de tipul activității desfășurate.

În cazul activităților de distribuție, valoarea cifrei de afaceri ar trebui să coincidă cu valoarea vânzărilor.

Conform celor precizate la pag. 44 din .X.-2014 precum și în adresa nr. .X./21.12.2015, produsele vândute către clienți independenți au fost achiziționate, atât de la societăți afiliate, cât și de la societăți independente.

Astfel, pentru achizițiile de bunuri, echipa de inspecție fiscală a ales ca indicator financiar al nivelului profitului indicatorul rata rentabilității vânzărilor (RRV).

Acesta se calculeaza conform formulei: $RRV = \text{Profit operational} / \text{Cifra de afaceri} * 100$.

Conform pct.2.77 și 2.78 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, pentru stabilirea nivelului indicatorului, organele de inspectie fiscala au pornit de la valoarea marjei brute calculate de societate, din care a scazut cheltuielile operationale, utilizand apoi aceeasi cheie de alocare folosita de societate, respectiv ponderea marfurilor achizitionate de la afiliati in total achizitii de marfuri.

S-a calculat rata rentabilitatii vanzarilor (RRV) obtinuta de .X. Romania SA pentru vanzarea catre clienti independenti de produse achizitionate de la societati afiliate in perioada 2010-2014, pe baza formulei: $RRV = \text{Profit operational} / \text{Cifra de afaceri} * 100$ unde cifra de afaceri reprezinta veniturile aferente vanzarii catre clienti independenti de produse achizitionate de la societati afiliate, iar profitul operational a fost calculat prin scaderea din aceasta a costului marfurilor vandute aferente achizitiilor de la afiliati precum si a altor cheltuieli operationale in legatura cu vanzarea acestora.

La calculul altor cheltuieli operationale in legatura cu vanzarea marfurilor, nu au fost luate in considerare cheltuielile cu chirile pentru galeriile comerciale, pe care societatea le subinchiriaza altor firme, iar rezultatul final a fost alocat activitatii de vanzare a marfurilor prin folosirea unei chei de alocare, respectiv ponderea veniturilor din vanzarea marfurilor în total venituri din exploatare, pentru a reflecta ponderea acestei activitati in activitatea de exploatare totala contribuabilului

Astfel, au fost calculate urmatoarele valori ale indicatorului RRV obtinuta de .X. Romania SA in legatura cu vanzarea marfurilor achizitionate de la societatile afiliate:

- RRV 2010: -4,69%;
- RRV 2011: -3,32%;
- RRV 2012: -1,26%;
- RRV 2013: -3,47%;
- RRV 2014: -4,22%.

3. Realizarea analizei de comparabilitate

Scopul realizarii Analizei de comparabilitate a fost acela de a identifica societati comparabile cu partea testata (.X. Romania SA) si compararea indicatorilor financiari (RRV) inregistrate de acestea cu indicatorii financiari inregistrati de .X. Romania SA pentru vanzarea catre clienti independenti de produse achizitionate de la societati afiliate.

In cadrul analizei de comparabilitate, organele de inspectie fiscala au realizat urmatoarele etape:

- Analiza cantitativa;
- Analiza calitativa.

Referitor la analiza cantitativa:

Pentru identificarea unui esantion de entitati comparabile relevant pentru analiza, strategia aplicata de către societate in baza de date .X. in studiul de comparabilitate pentru achizitia de bunuri prezentat la pag.169 din .X.-2014 a fost transpusa in baza de date ORBIS, utilizandu-se aceleasi criterii de cautare, după cum urmeaza:

Strategia de cautare – piata din Romania

Pasul 1: Criteriul geografic: a fost realizat acest studiu de comparabilitate pentru societatile din Romania;

Pasul 2: Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activitatii: s-a efectuat cautarea societatilor active în domeniul distributiei de bunuri (predominant produse alimentare) catre societati independente, respectiv cod CAEN 4711 "Comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare predominanta de produse alimentare".

Pasul 3: Statutul de independenta: pentru a elimina societatile care sunt susceptibile de a desfasura tranzactii cu societati afiliate, au fost eliminate societatile care sunt detinute (direct sau indirect) sau care detin filiale în proportie mai mare sau egala cu 25% (criteriul de independenta "A-, A, A+, U");

Pasul 4: Au fost eliminate din esantion societatile care detin o participatii la alte companii.

Pasul 5: Starea societatii: in acest pas, au fost excluse toate companiile inactive;

Pasul 6: Cifra de afaceri: s-au selectat companiile ale caror cifra de afaceri este minim .X. Euro in fiecare din ultimii 4 ani analizati (exceptie facand companiile care nu prezentau date financiare).

Urmare aplicarii pasilor mentionati in baza de date ORBIS nu au rezultat entitati comerciale potențial comparabile, pentru realizarea analizei pe piata din Romania.

Strategia de cautare – piata din Uniunea Europeana:

Pentru piata europeana au fost folosite aceleasi criterii de la sectiunea Strategia de cautare – piata din Romania:

Pasul 1: Criteriul geografic: a fost realizat acest studiu de comparabilitate pentru societatile din Uniunea Europeana (28);

Pasul 2: Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activitatii: s-a efectuat cautarea societatilor active în domeniul distributiei de bunuri (predominant produse alimentare) catre societati independente, respectiv cod CAEN 4711 "Comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare predominanta de produse alimentare".

Pasul 3: Statutul de independenta: pentru a elimina societatile care sunt susceptibile de a desfasura tranzactii cu societati afiliate, au fost eliminate societatile care sunt detinute (direct sau indirect) sau care detin filiale în proportie mai mare sau egala cu 25% (criteriul de independenta "A-, A, A+, U");

Pasul 4: Au fost eliminate din esantion societatile care detin o participatii la alte companii.

Pasul 5: Starea societatii: in acest pas, au fost excluse toate companiile inactive;

Pasul 6: Cifra de afaceri: s-au selectat companiile ale caror cifra de afaceri este minim .X. Euro in fiecare din ultimii 4 ani analizati (exceptie facand companiile care nu prezentau date financiare).

Urmare aplicarii pasilor mentionati in baza de date ORBIS au rezultat X de entitati comerciale potential comparabile.

Pasul 7: Selectie cantitativa - In cadrul acestei etape au fost excluse urmatoarele companii:

- societatile pentru care nu existau informatii disponibile in baza de date ORBIS cu privire la cifra de afaceri și costul bunurilor vandute pentru cel puțin 2 ani din perioada analizata 2010-2014;

- societatile care au inregistrat o RRV foarte mare sau foarte mica in perioada 2010-2014 (mai mica de -50% și mai mare de 50%);

- societatile care au inregistrat pierderi in decursul perioadei analizate.

Urmare aplicarii acestor criterii, esantionul a fost redus la X de societati.

Referitor la analiza calitativa

In cadrul analizei calitative, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea manuala a celor X de societati rezultate din analiza cantitativa, etapa in cadrul careia s-a efectuat cautarea pe baza paginilor de internet disponibile in baza de date ORBIS, sau identificate tot prin intermediul internetului.

Au fost respinse din esantion acele companii pentru care nu au fost gasite informatii suficiente cu privire la activitatea desfasurata. De asemenea, au fost respinse companiile care in baza informatiilor disponibile s-a constatat ca desfasoara alte tipuri de activitati decat cele desfasurate de .X. Romania SA, indeplinesc alte functii decat cele ale .X. Romania SA in cadrul activitatii de vanzare marfuri achizitionate de la societati afiliate (activitati de productie/furnizare de servicii suplimentare), comercializeaza produse care nu sunt comparabile etc.

Urmare efectuarii selectiei manuale au fost identificate si acceptate pentru a face parte din esantionul final un numar de X companii: o companie care nu regaseste in esantionul de comparabilitate al contribuabilului din cadrul studiului de comparabilitate prezentat la pag. 168 din .X.-2014, de la acelasi pas de cautare, precum si X societati care se regasesc in esantionul de comparabilitate al contribuabilului, dintre care X societati care se regasesc si in esantionul de comparabilitate final din studiul mentionat anterior.

Aastfel s-a ajuns la concluzia că esantionul final de comparabilitate este compus din 11 companii comparabile întrucât societatile prezinta functii si activitati similare cu cele ale .X. Romania SA din cadrul activitatii de vanzare marfuri achizitionate de la societati afiliate.

De asemenea, din interogarea bazei de date ORBIS, s-a constatat ca societatile acceptate in esantionul final nu au fost afiliate direct sau indirect in perioada verificata.

Pe baza indicatorului RRV, pentru cele 11 societati din esantion, s-au stabilit cuartilele inferioare si superioare, precum si mediana pentru fiecare an din perioada analizata.

4. Interpretarea indicatorului financiar inregistrat cu rezultatele obtinute la analiza de comparabilitate

In perioada 2010-2014, organele de inspectie fiscala au calculat urmatoarele rate de rentabilitate obtinute de .X. Romania SA in legatura cu vanzarea marfurilor achizitionate de la societatile afiliate:

- RRV 2010: -4,69%;
- RRV 2011: -3,32%;
- RRV 2012: -1,26%;
- RRV 2013: -3,47%;
- RRV 2014: -4,22%.

Comparand indicatorul RRV inregistrat de catre .X. Romania SA pentru perioada 2010-2014 cu intervalul de incredere obtinut mai sus rezulta faptul ca pentru toti anii din perioada 2010-2014 valoarea acestuia se situeaza sub valoarea Cvartilei 1, rezultand astfel ca achizitiile de marfuri de la societatile afiliate efectuate de societate in perioada 2010-2014 nu s-au efectuat la pret de piata.

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit că se impune ajustarea RRV obtinuta de .X. Romania SA aferenta vanzarii marfurilor achizitionate de la societatile afiliate la valoarea medianei calculata pentru societatile independente comparabile, in baza art. 2 alin. (3) si (4) din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/08.02.2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer.

Astfel, indicatorul RRV obtinut de .X. Romania SA aferent vanzarii marfurilor achizitionate de la societatile afiliate a fost modificat, rezultând urmatoarele ajustari ale cheltuielilor de exploatare:

An 2010: .X. lei

An 2011: .X. lei

An 2012: .X. lei

An 2013: .X. lei

An 2014: .X. lei

S-a stabilit ca societatea a inregistrat cheltuieli mai mari decat cele ale societatilor comparabile, diferenta fiind considerata nedeductibila din punct de vedere fiscal, ajustarea acestora efectuandu-se din urmatoarele motive:

- in perioada 2010-2014, .X. Romania SA a achizitionat marfuri de la societati afiliate care au fost vandute catre clienti independenti, conform celor prezentate in cadrul dosarului preturilor de transfer;
- realizarea unui rezultat din exploatare mai mic decat cel inregistrat de catre societatile stabilite ca fiind comparabile cu .X. Romania SA se datoreaza inregistrarii unor cheltuieli de exploatare mai mari, respectiv cheltuieli cu achizitia de marfuri de la societati afiliate.

Astfel, efectul ajustarilor operate se concretizeaza in stabilirea unor cheltuieli nedeductibile in suma totala de **.X. lei** si recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru anii 2010-2014 cu aceasta suma, impartita pe ani dupa cum urmeaza:

An 2010 : .X. lei

An 2011 : .X. lei

An 2012 : .X. lei

An 2013 : .X. lei

An 2014 : .X. lei.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

In urma verificarii modului de evidentiere si declarare a TVA deductibilă in perioada 2010-2014, s-a constatat ca societatea **nu are drept de deducere a TVA, astfel:**

- **suma de .X. lei, reprezentand TVA aferenta facturilor emise de furnizori inactivi, radiati si neplatitori de TVA**, având ca baza impozabila suma de .X. lei, pentru care s-a constatat ca societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adaugata, iar conform art.11 alin.1² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu avea drept de deducere sau nu detinea documentele justificative care sa indeplineasca prevederile art.146 alin.1 lit. a) in concordanta cu art.155 alin.5 lit.c) din acelasi act normativ;

-**suma de .X. lei, reprezentand TVA suplimentara aferenta achizitiilor de Servicii .X. si Servicii achizitii .X. (.X. .X.) de la SNC .X. Franta**, parte afiliata pentru care .X. Romania SA nu detine documente justificative din care sa rezulte ca prestatiile sunt aferente operatiunilor taxabile potrivit art.145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar conform pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal o entitate independenta nu ar fi achizitionat astfel de servicii.

In perioada 2010-2014 .X. Romania SA a inregistrat in jurnalele de TVA achizitii intracomunitare de servicii .X. si Servicii achizitii .X. (.X. .X.) de la SNC .X. Franta având baza impozabila in valoare totala de .X. lei.

Pentru aceste servicii, societatea a evidentiat TVA atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectată, în conformitate cu prevederile art.150 alin. 2 in corelatie cu art.133 alin. 2 din Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare.

.X. Romania SA a incheiat incepand cu anul 2009 cu SNC .X. Franta 2 contracte de prestari servicii, avand ca obiect servicii de sinergii internationale si servicii .X..

Referitor la solutiile .X. s-a constatat din contractul incheiat intre cele doua parti că nu reiese care sunt solutiile .X. prestate, modalitatea de punere in aplicare a solutiilor si termenii de predare si nici facturile emise nu sunt insotite de documente justificative (comenzi, studii comparative, reporting privind solutiile .X., masuratori privind inapoierea investitiilor prezentate la art.8.1.3 din contract sau

alte documente privind prestarea serviciilor) din care sa rezulte natura operatiunilor, daca sunt in beneficiul societatii si daca sunt aferente operatiunilor taxabile.

Referitor la Servicii achizitii .X. (.X. .X.) care potrivit explicatiei acestea constau „*in gasirea si negocierea furnizorilor capabili sa produca si sa livreze in conditii de calitate colectiile definite de sinergiile internationale.(...)*” organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat contract sau orice alt document din care sa rezulte ca prestatorul a gasit si negociat cu furnizorii producerea/achizitia de produse de colectie.

În temeiul pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare nu pot fi deduse costuri de asemenea natura de către o filiala care foloseste aceste servicii luând în considerare relatia juridica dintre ele, numai pentru propriile conditii, tinând seama ca nu ar fi folosit aceste servicii daca ar fi fost o persoana independenta.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile achizitionate de la furnizorul SNC .X. Franta, pentru care locul prestarii este Romania sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel că organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate nu justifica faptul ca prestatia facturata de catre SNC .X. Franța a fost in scopul operatiunilor taxabile.

- suma de .X. lei reprezentand TVA suplimentara aferenta facturilor emise de catre de catre .X. Franta, parte afiliata pentru care .X. Romania SA nu detine documente justificative din care sa rezulte ca prestatiile sunt aferente operatiunilor sale taxabile potrivit art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru aceste servicii societatea a evidentiat TVA atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colecta în conformitate cu prevederile art.150 alin. 2 in corelatie cu art.133 alin.2 din Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

.X. Romania SA in calitate de „agent legal” actionand „in numele si pe contul” .X. .X. SRL, a incheiat la data de 3 ianuarie 2011 cu .X. Franta un contract de prestari servicii avand ca obiect „servicii de prestări de servicii de consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte si punerea la dispozitie de instrumente informatice care permit constituirea si urmarirea strategiilor de achiziție propuse” avand ca beneficiar .X. .X. SRL.

Prin documentele prezentate, societatea nu a putut demonstra in mod concret ce au reprezentat aceste servicii pentru „consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte” si daca au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile.

Din verificarea facturilor emise de catre .X. Franta catre .X. Romania SA pentru prestari servicii s-a constatat ca acestea au ca document anexat o situatie anuala cu alocarea costurilor pe grupul .X., fara existenta documentelor care sa justifice aceste costuri si ce au reprezentat.

Astfel, organele de inspectie au constatat faptul ca documentele prezentate nu justifica faptul ca prestatia facturata de catre .X. Franta, a fost in scopul operatiunilor taxabile așa cum prevede art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-suma de .X. lei reprezentand TVA suplimentara, aferenta achizițiilor de „servicii in cadrul grupului” de la .X. Franta, parte afiliata, pentru care .X. Romania SA nu deține documente justificative din care sa rezulte faptul ca prestatiile sunt aferente operatiunilor taxabile potrivit art.145 alin.2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In perioada 2010-2014 SC .X. Romania SA a inregistrat in jurnalele de TVA achizitii intracomunitare de servicii de la .X. Franța, avand baza impozabila in valoare totala de .X. lei.

.X. Romania SA a incheiat la data de 8 ianuarie 2009 cu .X. Franta un contract de prestari „servicii in cadrul grupului” avand ca obiect furnizarea serviciilor prezentate pe larg la capitolul impozit pe profit, pentru care societatea nu a demonstrat cu documente justificative necesitatea achizitionarii acestora, avand in vedere ca insasi din denumirea lor rezulta faptul ca sunt efectuate in beneficiul grupului .X. si nu al .X. Romania SA, aceasta având compartiment organizat sau beneficiind de astfel de servicii și de la alți prestatori interni sau externi.

- suma de .X. lei reprezentand TVA suplimentara aferenta cotizatiilor de participare la Grupul .X. facturate de catre grupul de interes economic .X.. .X. .X., parte afiliata pentru care .X. Romania SA nu detine documente justificative din care sa rezulte ca prestatiile sunt aferente operatiunilor taxabile potrivit art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar conform pct.41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal o entitate independenta nu ar fi achizitionat astfel de servicii.

In perioada 2010-2014 SC .X. Romania SA a inregistrat in jurnalele de TVA achizitii intracomunitare de servicii reprezentand cotizatii de participare, facturate de catre .X.. .X. .X. Franta, avand baza impozabila in valoare totala de .X. lei.

Pentru aceste servicii, societatea a evidentiat TVA atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colecta, în conformitate cu prevederile art.150 alin. 2 in corelatie cu art.133 alin. 2 din Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare.

.X. Romania SA a incheiat la data de 31.10.2005 cu .X.. .X. .X. Franta un contract de prestari informatice, avand ca obiect furnizarea de licente, servicii de suport si mentenanta si servicii de dezvoltare/integrare proiecte informatice.

Totodata .X. Romania SA a aderat si la Regulamentul interior de functionare grupului de interes economic .X.. .X. .X. .

Orice persoana inregistrata ca platitor de taxape valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa aferenta bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestarilor de servicii care i-au fost efectuate de persoane impozabile, cu conditia de a justifica ca acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

S-a constatat ca documentele prezentate nu justifica faptul ca prestatia facturata de catre .X.. .X. .X. , a fost în scopul operatiunilor taxabile asa cum prevede art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

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

A. Aspecte procedurale

1. Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit pe anul 2009, se rețin următoarele:

Începând cu data de 07.09.2015, conform celor menționate la pct.6 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.06.2016, .X. SA a fost supusă unei inspecții fiscale având ca obiect impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2009 – 31.12.2014 și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2010 – 31.12.2014.

Inspeția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.06.2016 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspeția fiscală pentru persoane juridice F-MC .X./24.06.2016.

Se reține că potrivit art.23, art.91 alin.(1) și alin.(2) și art.92 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 23. – (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”.

“Art. 91. – (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. (...)”.

“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale; (...).”

Din cele anterior prezentate rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale anterior invocate termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

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

Organul de soluționare a contestației, reține că societatea invocă prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit pe anul 2009.

Față de argumentul contestatarii se reține că în ceea ce privește impozitul pe profit pe anul 2009, potrivit prevederilor art.34 alin.1 lit.a) și at.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

“ART. 34

Plata impozitului

(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);

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.”

Astfel, pentru impozitul pe profit pe anul 2009, obligația declarativă și de plată intervine la data de 15.04.2010, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare 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 fost începută în data de 07.08.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.17 și finalizată în data de 24.06.2016, iar Decizia de impunere nr.F-MC 244 a fost emisă la data de 24.06.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 07.08.2015-24.06.2016, 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 și având în vedere data începerii verificării, respectiv 07.08.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 17) rezultă că obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

În consecință, nu se pot reține argumentele referitoare la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit suplimentar pentru anul 2009 și se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. Referitor la argumentul contestatarii conform căruia nu au fost respectate prevederile art.43 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la motivarea actului administrativ fiscal contestat se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.43 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;”.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că decizia de impunere contestată a fost încheiată cu respectarea condițiilor de validitate prevăzute de art.43 alin.(2)

lit.a) – j) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în cuprinsul acesteia fiind invocate, atât temeiurile de drept, cât și motivele de fapt, precum și celelalte elemente cerute de articolul de lege invocat.

Totodată, din analiza actului administrativ fiscal contestat rezultă că aceasta respectă prevederile OPANAF nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", în speță cuprinde motivul de fapt și temeiul de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Mai mult, prin raportul de inspecție fiscală care stă la baza emiterii deciziei de impunere organele de inspecție fiscală au descris, atât starea de fapt fiscală, cât și motivele și temeiurile de drept care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale, iar raportul de inspecție fiscală reprezintă anexă a deciziei de impunere.

Cât privește susținerea contestatarii privind motivele de drept care au „*un caracter formal și nu unul efectiv*” nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au menționat, pentru cheltuielile cu serviciile facturate de SNC .X. Franța, .X. SRL Franța, .X. Franța și .X. Franța, prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și ale pct.48 și 41 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal sunt date în aplicarea art.11 și ale art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, temeiuri de drept care se regăsesc în Codul fiscal și în Normele metodologice de aplicare a acestuia având caracter imperativ.

Ca urmare, Codul fiscal contine prevederi clare cu privire la condițiile de deductibilitate a cheltuielilor și la exercitarea dreptului de deducere a TVA, astfel că există certitudine cu privire la obligațiile fiscale ce îi revin societății în ceea ce privește stabilirea caracterului deductibil/neductibil al cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și cu privire la acordarea/neacordarea dreptului de deducere a TVA.

În consecință, motivele de drept invocate de organele de inspecție fiscală nu contravin **principiului certitudinii impunerii** prevazut la art.3 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, conform caruia certitudinea impunerii implica „*b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale*”.

Cât privește invocarea încălcării principiului certitudinii impunerii aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că legislația în materie nu a suferit modificări radicale care să poată da naștere încălcării unei așteptări legitime ale societății.

Prin urmare nici argumentul referitor la nemotivarea deciziei de impunere

contestată precum și la încălcarea principiului certitudinii impunerii nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de ordin procedural, organul de soluționare a contestației va proceda la soluționarea pe fond a cauzei.

Așadar se reține că decizia de impunere contestată nu a fost emisă cu încălcarea art.43 din Codul de procedură fiscală, cum eronat susține contestatara.

B. ASPECTE DE FOND

1. Referitor la:

- **cheltuielile cu serviciile de sinergii internaționale, servicii .X. și servicii de achiziții .X. de la SNC .X. Franța în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;**
 - **cheltuielile cu serviciile de consultanță facturate de .X. Franta in valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;**
 - **cheltuielile cu achizițiile de „servicii in cadrul grupului” de la .X. Franța în suma de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;**
 - **cheltuieli cu cotizatiile de participare la Grupul .X., facturate de catre .X.. .X. .X. Franta, in valoare totala de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei,**
- Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei și argumentele prezentate în susținerea contestației nu rezultă că aceste servicii au fost prestate în plus față de relația de afiliere, respectiv nu se justifică achizițiile de servicii în scopul operațiunilor taxabile persoana impozabilă fiind obligată la plata taxei.

Perioada verificată:

impozit pe profit: 01.01.2009 – 31.12.2014;
taxa pe valoarea adăugată 01.01.2010 – 31.12.2014.

În fapt, în perioada 2009-2014 .X. Romania SA a înregistrat in evidenta contabila **cheltuieli cu achizitii de servicii de la SNC .X. Franta in valoare totala de .X. lei** pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

.X. Romania SA a încheiat începând cu anul 2009 cu SNC .X. Franta două contracte de prestari servicii, avand ca obiect servicii de sinergii internationale si servicii .X..

Referitor la sinergiile internaționale achizitionate în anul 2009, societatea desi a achizitionat aceste servicii (sinergii internationale, servicii de achizitie .X., asigurarea calitatii, .X. si licitatii cu privire la furnizorii SNC .X.Franta) nu a cumparat bunuri direct de la SNC .X. Franta, bunurile fiind cumparate de catre

.X. .X. SRL, neavând obligația suportării acestor cheltuieli deoarece costurile aferente colaborării SNC .X. Franta cu furnizorii internaționali, negocieri, managementul calitatii bunurilor etc, nu cad în sarcina unui cumparator ulterior așa cum este .X. Romania SA, acesta fiind un tert în cadrul acestor tranzacții.

Referitor la soluțiile .X. s-a constatat că din contractul încheiat între cele două părți nu reiese care sunt soluțiile .X. prestate, modalitatea de punere în aplicare a soluțiilor și termenii de predare și nici facturile emise **nu sunt însoțite de documente justificative** (comenzi, studii comparative, reporting privind soluțiile .X., măsuratori privind înapoierea investițiilor prezentate la art.8.1.3 din contract sau alte documente privind prestarea serviciilor) din care să rezulte natura operațiunilor, dacă sunt în beneficiul societății și dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

Referitor la Servicii achiziții .X. (.X. .X.) constând „*in găsirea și negocierea furnizorilor capabili să producă și să livreze în condiții de calitate colecțiile definite de sinergiile internaționale.(...)*” societatea nu a prezentat contract sau orice alt document din care să rezulte că prestatorul a găsit și negociat cu furnizorii producerea/achiziția de produse de colecție.

Fata de cele constatate și în temeiul pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii nu folosesc .X. Romania și grupului .X., iar în condiții de independență, societatea verificată nu ar contracta astfel de achiziții și au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, societatea a dedus **taxa pe valoarea adăugată în sumă de suma de .X. lei**, aferentă achizițiilor de Servicii .X. și Servicii achiziții .X. (.X. .X.) de la SNC .X. Franta, parte afiliată pentru care .X. Romania SA nu deține documente justificative din care să rezulte că prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile.

Totodată, societatea a înregistrat, în perioada 2011-2014, cheltuieli cu achiziții de servicii de la .X. Franta în valoare totală de .X. lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

.X. Romania SA în calitate de „agent legal” acționând „în numele și pe contul” .X. .X. SRL, a încheiat la data de 3 ianuarie 2011 cu DAI un contract de prestări servicii având ca obiect „*servicii de prestări de servicii de consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte și punerea la dispoziție de instrumente informatice care permit constituirea și urmărirea strategiilor de achiziție propuse*” având ca beneficiar .X. .X. SRL.

Astfel conform contractului, beneficiarul de drept al serviciilor contractate este .X. .X. SRL, societate română afiliată din Grupul .X. care, conform dosarului preturilor de transfer a fost înființată în anul 2007, iar domeniul specific de

activitate al acestei companii il reprezinta furnizarea de servicii de import/export pentru lanturile de magazine .X..

Prin documentele prezentate, societatea nu demonstrat in mod concret ce au reprezentat aceste servicii pentru „*consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte*” și dacă au fost achizitionate in scopul realizării de venituri impozabile.

Din verificarea facturilor emise de DAI catre .X. Romania SA pentru prestari servicii s-a constatat ca acestea au ca document anexat o situatie anuala cu alocarea costurilor pe grupul .X., fara existenta documentelor care sa justifice aceste costuri si ce au reprezentat.

De asemenea, s-au prezentat documente constând în prezentari .X. privind impachetarea, spre exemplu, având ca semnatar .X..X..

Aceste servicii deși au fost achizitionate, conform contractului, în calitate de agent legal „*in numele si pe contul*” .X. .X. SRL, nu au fost refacturate ulterior acestuia din urma.

Fata de cele constatate si in temeiul pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat că aceste servicii nu folosesc .X. Romania ci grupului .X., iar in conditii de independenta, societatea verificata nu ar contracta astfel de achizitii și au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, societatea a dedus **taxa pe valoarea adăugată în sumă de suma de .X. lei**, aferenta achizitiilor de servicii de la DAI.

Societatea a înregistrat în perioada 2009-2014 **suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu achizițiile de „servicii in cadrul grupului” de la .X. Franta**, parte afiliata, pentru care .X. Romania SA nu deține documente justificative din care să rezulte faptul că achizițiile sunt necesare în scopul activității desfășurate.

.X. Romania SA a incheiat la data de 8 ianuarie 2009 cu .X. Franta un contract de prestari „servicii in cadrul grupului, avand ca obiect furnizarea urmatoarelor servicii, asa cum sunt definite in cadrul Anexei 1 la contract:

„Directia Generala- definitia orientarilor si strategiei comerciale, dezvoltarea conceptelor de comunicare, asistenta si control al operatiunilor”

„Directia Financiara – determinarea politicii financiare, urmarirea rezultatelor financiare, asistenta si control financiar”

„Directia de resurse umane” – gestiunea administratorilor, gestiunea carierelor internationale, instruire internationala”

„Sinergie tehnica” – suport tehnic cu privire la amenajarea magazinului, asistenta pentru dosarele de amplasare”

„Aprovizionarea si logistica grupului”- suport pentru achizitii, definitia strategiei de aprovizionare și logistica , insotirea tarilor”

„Contabilitate grup”- contact între trezorerie și filiale, gestiunea cheltuielilor generale ale persoanelor care se deplasează în cadrul filialelor, gestiune contabilă pentru expatriati”

„Finanțarea și trezoreria grupului”- implementarea mijloacelor financiare pe termen scurt și pe termen lung, gestiunea riscurilor financiare, cash pooling

„Direcția juridică și serviciul fiscal”- asistență pentru filiale: verificări fiscale, supraveghere și studii fiscale, implementarea procedurilor fiscale, implementarea contractelor internaționale, asistență juridică internațională”

„Serviciu Asigurare Grup” – negocierea și elaborarea contractelor, implementarea contractelor la nivel local, gestiunea evenimentelor”

„Serviciu informatic contabil” – implementarea sistemului informatic ORACLE, asistență și întreținere, verificarea transmișiei de date.

S-au constatat următoarele:

.X. Romania S.A. dispune de personal propriu pentru realizarea acestor servicii având, de asemenea, subcontractate și o serie de societăți de pe plan intern, cât și partii afiliate pentru aceleași prestații mai sus menționate astfel:

Pentru serviciile privind „*Direcția Generală- definiția orientărilor și strategiei comerciale, dezvoltarea conceptelor de comunicare, asistență și control al operațiunilor*” societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziționării acestora, având în vedere că însși din denumirea lor rezultă că sunt efectuate în beneficiul grupului .X. și nu al .X. Romania SA.

Pentru serviciile privind „*Direcția Financiară – determinarea politicii financiare, urmărirea rezultatelor financiare, asistență și control financiar*” societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziționării acestora. Având în vedere că societatea are organizat compartiment financiar, cu atribuții în domeniul urmăririi rezultatelor financiare și controlului financiar, care este condus de doi directori, inclusiv de o persoană fizică nerezidentă detașată în România de la .X. SA Spania, parte afiliată, care facturează toate costurile cu această persoană, s-a constatat că nu se justifică necesitatea achiziționării acestor tipuri de servicii în beneficiul .X. Romania. În fapt aceste servicii deservește interesul grupului .X., nu al .X. Romania.

Pentru serviciile „*Direcția de resurse umane*” – *gestiunea administratorilor, gestiunea carierelor internaționale, instruire internațională*” astfel definite în obiectul contractului societatea primește servicii similare și de la alte partii afiliate (.X. .X., .X. SA Spania, .X. .X. Franța) așa cum rezultă din dosarul preturilor de transfer și anexele la facturile emise de către furnizori, anexe ce cuprind tabele cu expații și serviciile decontate, inclusiv directorul de resurse umane al societății este detașat de la o altă parte afiliată, respectiv .X. .X..

Pentru serviciile „*Sinergie tehnică – suport tehnic cu privire la amenajarea magazinului, asistență pentru dosarele de amplasare*” potrivit descrierii din dosarul preturilor de transfer, aceste servicii constau în organizarea sinergiilor „*de natură tehnică cu scopul optimizării în cadrul grupului a gestiunii instalațiilor și a facilităților în magazin*”. Societatea nu a prezentat pentru justificarea prestării

acestor servicii niciun document din care sa rezulte faptul ca sunt in beneficiul si in scopul operatiunilor taxabile ale .X. Romania SA.

Pentru serviciile privind „*Directia juridica si serviciul fiscal- asistenta pentru filiale: verificari fiscale, supraveghere si studii fiscale, implementarea procedurilor fiscale, implementarea contractelor internationale, asistenta juridica internationala*” societatea nu a prezentat niciun document justificativ (studii fiscale, rapoarte privind verificari fiscale, implementarea procedurilor fiscale, etc) din care sa rezulte necesitatea achizitionarii acestora pentru activitatea sa economica. S-a constatat ca societatea beneficiaza de servicii fiscale contractate cu prestatori interni precum .X., Nitu, .X. Asociatii, .X. , .X. Romania SA.

Pentru serviciile „*Serviciu informatic contabil – implementarea sistemului informatic ORACLE, asistenta și intretinere, verificarea transiterii de date*” s-a constatat ca .X. Romania S.A. a achizitionat licente ORACLE, mentenanta si alte servicii suport si de la .X.. .X. .X. Franta, parte afiliata.

In ceea ce priveste celelalte servicii enumerate in Anexa nr.1 la contractul incheiat la data de 8 ianuarie 2009 cu .X. Franta, respectiv aprovizionarea si logistica grupului, contabilitate grup, finantarea și trezoreria grupului, asigurare grup, societatea nu a prezentat niciun document din care sa rezulte in ce au constat aceste servicii si faptul ca sunt in beneficiul societatii si nu al grupului, in conditiile in care din insasi denumirea acestora rezulta ca serviciile se refera la grupul .X.. Spre exemplu, asigurarile incheiate in cadrul grupului au fost refacturate si de catre .X..X. Franta, impreuna cu costuri aditionale acestora.

La facturi sunt anexate situatii anuale cu alocarea costurilor pe grupul .X., fara existenta documentelor care sa justifice aceste costuri si ce au reprezentat. Astfel, pentru costurile decontate nu s-au prezentat rapoarte, situatii de lucrari sau orice alte documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate in beneficiul societatii. Societatea a prezentat spre exemplificare studii de marketing, fara ca aceste servicii de marketing sa fie prevazute in obiectul contractului si fara ca societatea sa faca dovada ca pentru aceste studii s-au formulat comenzi de catre .X. Romania S.A.

De asemenea s-au prezentat „timesheet-urile” pentru serviciile IT din analiza cărora nu a reiesit ca aceste prestatii au fost efectuate de către angajații .X. Franța în beneficiul .X. Romania SA și de asemenea nu s-a putut demonstra prin alte documente justificative în ce au constat aceste servicii IT, având în vedere ca servicii similare au fost achizitioante și de la .X.. .X. .X. Franta, parte afiliata.

Având în vedere că aceste „servicii in cadrul grupului” nu folosesc .X. Romania ci Grupului .X., iar in conditii de independenta societatea nu ar contracta astfel de achizitii, deoarece o entitate independenta nu are obligatia sa suporte astfel de cheltuieli de management ale societatii holding a grupului, respectiv .X..X. S.A., organele de inspectie fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei nu sunt deductibile fiscal.

De asemenea, societatea a dedus **taxa pe valoarea adăugată în sumă de suma de .X. lei**, aferenta achizitiilor de servicii de grup de la .X. Franta .

Totodată, în perioada 2009-2014 SC .X. Romania SA a înregistrat în evidența contabilă **cheltuieli cu cotizatiile de participare la Grupul .X., facturate de către .X.. .X. .X. Franta**, în valoare totală de .X. lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

.X. Romania SA a încheiat la data de 31.10.2005 cu .X.. .X. .X. Franta un contract de prestări informatice, având ca obiect furnizarea de licențe, servicii de suport și mentenanță și servicii de dezvoltare/integrare proiecte informatice. Totodată, .X. Romania SA a aderat și la Regulamentul interior de funcționare grupului de interes economic .X.. .X. .X. .

Din verificarea facturilor emise de către .X.. .X. .X. către .X. Romania SA pentru prestări servicii s-a constatat că pe lângă prestațiile de servicii reprezentând licențe, mentenanță, servicii suport și implementare proiecte IT au fost facturate și cotizatiile la grupul de interes economic .X.. .X. .X. , fără existența documentelor care să justifice contraprestatia echivalentă acestor cotizatii.

Astfel, societatea nu a demonstrat în mod concret ce au reprezentat aceste servicii și ca aceste servicii au fost achiziționate pentru obținerea de venituri impozabile.

Față de cele constatate și în temeiul pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii nu folosesc .X. Romania și grupului .X., iar în condiții de independență, societatea verificată nu ar contracta astfel de achiziții.

De asemenea, societatea a dedus **taxa pe valoarea adăugată în sumă de suma de .X. lei**, aferentă cotizațiilor achitate către .X.. .X. .X. Franta.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că și nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei cu serviciile achiziționate și cu cotizațiile achitate și nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

“(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.”

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2009 – 03.08.2010:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea

serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative vigoare.”

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

Totodată, prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, stipulează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Coroborate cu dispozițiile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; **justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;***

*- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.** ”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

De asemenea, conform prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

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

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(2) lit.a), în vigoare pe perioada verificată, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

iar cerințele de formă, ce reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe bază de documente justificative, în speță facturi/autofacturi, sunt prevăzute la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma în vigoare în anul 2009, stipulează:

“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1)”;

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor art.150 alin.(2) din același act normativ:

*“(2) **Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125¹ alin.(2), chiar dacă este înregistrată în România conform art.153 alin.(4) sau (5)**”.*

Totodată, conform prevederilor stipulate la art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de bunuri taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, însă în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este

condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.

Astfel, se reține că cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind reglementată la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, precum și documentele anexate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Referitor la cheltuielile cu serviciile de sinergii internaționale și servicii

.X. din contractele încheiate cu SNC .X. -filială a Grupului .X. ce are ca obiectiv oferirea de asistență și servicii în materie de organizare internațională a achizițiilor (organizată în divizii diferite printre care .X. Producție, Asigurarea calității- Sinergii Internaționale) cu .X. – societatea pe acțiuni de drept român, rezultă:

Contractul de prestări servicii ale diviziei .X. încheiat între SNC .X. acționând în numele diviziei Asigurarea calității- Sinergii Internaționale (.X.) și .X. denumită „Aderent” are ca obiect definirea regulilor de funcționare a relațiilor dintre .X. și Aderenti precum și regulilor referitoare la Produsele de Marcă și utilizarea lor de către Aderent, respectiv:

- regulile de dezvoltare a Produselor de Marcă de către Aderent;
- regulile de utilizare și comercializare a Produselor de Marcă de către Aderent;
- regulile care regelementează relația dintre .X. și Aderent;
- regulile și direcțiile care reglementează relația dintre Aderent și celelalte Societăți Aderente sau Partenerii Grupului .X. care dezvoltă, utilizează și comercializează Produsele de Marcă.

La pct.2.2 se prevede *„Se înțelege că adeziunea la acest Contract de către Aderent reprezintă o condiție determinantă și prealabilă oricărei comercializări a Produselor de Marcă”*.

La pct.4, respectiv 4.1.1 și 4.1.2. din contract se prevede că *„Pentru serviciile prestate de către .X. Aderentul varsă valoarea Cotizației lui .X.”* care este calculată anual în funcție de totalul costurilor reale suportate de .X. care sunt distribuite între toate Societățile Aderente, valoarea anuală estimativă fiind comunicată de SNC .X..

De asemenea, Contractul cu privire la soluțiile .X. este încheiat între SNC .X.-filială a Grupului .X. ce are obiect de a oferi abonaților asistență și servicii în materie de organizare internațională a achizițiilor și .X. denumită „Abonat”.

Serviciul .X. .X. al SNC .X. este o celulă specializată în Resurse și Dezvoltare și este responsabilă cu implementarea soluțiilor Business to Business între distribuitori și furnizori, mai exact asigură asistență societăților abonate și propune acestora soluții Internet Business to Business (licitații, alinierea datelor etc. pentru a optimiza relațiile lor de achiziție și supply chain.

La pct.3.3 se prevede că soluțiile constau în special, fără să fie limitative și fără să constituie un angajament din partea serviciului .X. .X. în:

- sincronizare a datelor între furnizori și distribuitori pentru a facilita propagarea datelor exacte și coerente în rețea;
- licitații online pentru a permite furnizorilor, organizarea cererilor de ofertă pentru un produs dat;
- gestionare a procesului de creare a produselor marcă proprie (GenNovation) etc.

La pct.4, respectiv 4.1.1 și 4.1.2. din contract se prevede că „*Pentru soluțiile .X. Abonatul plătește suma Abonamentului Serviciului .X.*” care este calculată anual în funcție de totalul costurilor reale suportate de .X. care sunt distribuite între toate societățile abonate, valoarea anuală estimativă fiind comunicată de SNC .X..

Potrivit celor prezentate mai sus reiese că SNC .X.-filială a Grupului .X. are obiectiv oferirea de asistență și servicii în materie de organizare internațională a achizițiilor fiind organizată în divizii diferite printre care .X. Producție, Asigurarea calității- Sinergii Internaționale (.X.).

Ambele contracte sunt încheiate, fie direct de SNC .X., fie în numele diviziei .X., cu .X. – societate pe acțiuni de drept român ce are calitatea de Aderent sau de Abonat.

Prin ambele contracte ce au ca obiect acordarea de asistență și servicii în materie de organizare internațională a achizițiilor abonatului/aderentului sunt prevăzute servicii stabilite de politica Grupului fiind puse în practică de societăți afiliate specializate. Aderentii/abonații participă cu o cotizație calculată anual în funcție de totalul costurilor reale suportate de filială/divizie care sunt distribuite între toate societățile aderente/abonate, valoarea anuală estimativă fiind comunicată de SNC .X..

Astfel, din Nota explicativă dată de reprezentantul .X. rezultă:

„Sinergii internaționale – sunt activități prestate care au ca rol colaborarea între țările grupului .X. pentru eficientizarea achizițiilor și a bunelor practici, adică definirea proiectelor, nevoilor și gamelor de produse (marfuri) comune care vor fi comercializate prin intermediul magazinelor .X..(...)

Servicii achiziții .X. (.X. .X.)- aceste servicii reprezintă găsirea și negocierea furnizorilor capabili să producă și să livreze în condiții de calitate colecțiile definite de sinergiile internaționale.(...)

Servicii .X. (.X. .X.)- are ca rol definirea calitatii marfurilor destinate colecțiilor, testarea calitatii, comunicarea cu furnizorii, colectarea tuturor informațiilor obligatorii pentru comercializarea produselor (instrucțiuni de folosire, norme de consum și siguranța alimentară. (...)

Serviciul .X. și licitații- reprezintă punerea la dispoziție a unei platforme electronice de comunicare cu furnizorii, respectiv accesul furnizorilor la licitații pentru a deveni furnizori .X., precum și încărcarea datelor despre articole atât în faza de licitație, cât și în faza de validare sau livrare (fise de produs, specificații tehnice, ingrediente, nivel de calitate, etc).”

Din explicațiile prezentate, reiese că serviciile înregistrate pe cheltuieli de către societatea contestată reprezintă servicii asigurate de filialele/diviziile grupului și se referă la eficientizarea achizițiilor și a bunelor practici, adică definirea proiectelor, nevoilor și gamelor de produse (marfuri) comune care vor fi comercializate prin intermediul magazinelor .X., găsirea și negocierea furnizorilor capabili să producă și să livreze în condiții de calitate colecțiile definite de sinergiile internaționale și punerea la dispoziție a unei platforme electronice de comunicare cu furnizorii, respectiv accesul furnizorilor la licitații pentru a deveni furnizori .X., precum și încărcarea datelor despre articole atât în faza de licitație, cât și în faza de validare sau livrare.

Serviciile din cadrul „*Sinergiilor internaționale*” constau în servicii .X. - găsirea și negocierea furnizorilor capabili să producă și să livreze în condiții de calitate colecțiile definite de sinergiile internaționale și servicii .X. - definirea calitatii marfurilor destinate colecțiilor, testarea calitatii, comunicarea cu furnizorii, colectarea tuturor informațiilor obligatorii pentru comercializarea produselor (instrucțiuni de folosire, norme de consum și siguranța alimentară).

Ca urmare, toate aceste servicii se realizează în cadrul politicii de grup, societățile abonate/aderente participând cu o cotizație anuală variabilă la realizarea acestora și având obligația să respecte regulile stabilite de SNC .X./diviziile sale așa cum se prevede în contract „*Se înțelege că adeziunea la acest Contract de către Aderent reprezintă o condiție determinantă și prealabilă oricărei comercializări a Produselor de Marcă*”.

Având în vedere prevederile pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile cu serviciile de administrare și conducere din interiorul grupului cum sunt cele management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar și nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

Astfel, se reține că nici din argumentele prezentate în susținerea contestației și nici din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că SNC .X. Franța ar fi prestat servicii de sinergie internațională și servicii .X. în plus față de relația juridică de afiliere acest fapt fiind justificat de calitate de aderent/abonat a .X. – societate pe acțiuni de drept român.

Întrucât argumentele și documentele prezentate nu sunt de natură să facă dovada că aceste servicii au fost prestate în plus față de relația de afiliere, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deși a achiziționat aceste servicii (sinergie internațională, servicii de achiziție .X., asigurarea calitatii, .X. și licitații cu privire la furnizorii SNC .X.Franța) nu a cumpărat bunuri direct de la SNC .X. Franța, bunurile fiind cumpărate de către .X. .X. SRL, iar în ce

privește soluțiile .X. din contractul încheiat nu reiese care sunt soluțiile .X. prestate, modalitatea de punere în aplicare a soluțiilor și termenii de predare și nici facturile emise nu sunt însoțite de documente justificative (comenzi, studii comparative, reporting privind soluțiile .X., măsuratori privind înapoierea investițiilor prezentate la art.8.1.3 din contract sau alte documente privind prestarea serviciilor) din care să rezulte natura operațiilor.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de consultanță achiziționate de la .X. Franta în valoare totală de .X. lei, se rețin următoarele:

Potrivit Contractului de prestări servicii încheiat între DAI și .X. SA, acționând **„în numele și pe contul”** .X. .X. SRL, la data de 3 ianuarie 2011 având ca obiect *„prestări de servicii de consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte și punerea la dispoziție de instrumente informatice care permit constituirea și urmărirea strategiilor de achiziție propuse”* beneficiarul este .X. .X. SRL.

Astfel conform contractului beneficiarul de drept al serviciilor contractate este .X. .X. SRL, societate română afiliată, din Grupul .X., care, conform dosarului preturilor de transfer *“a fost înființată în anul 2007, iar domeniul specific de activitate al acestei companii îl reprezintă furnizarea de servicii de import/export pentru lanțurile de magazine .X.”*.

Se reține că societatea nu a demonstrat în ce au constatat serviciile de *„consultanță pentru eficientizarea și coordonarea strategiilor de achiziție în ceea ce privește achizițiile indirecte”* la dosarul cauzei fiind anexate facturile și anexele la acestea, în limba franceză, reprezentând o situație anuală cu alocarea costurilor pe grupul .X., fără existența documentelor care să justifice aceste costuri și ce au reprezentat și care să detalieze durata și suma pe diverse activități enumerate.

Desemenea s-au prezentat documente .X. privind împachetarea, spre exemplu, având ca semnatar .X.X., pe baza acestora societatea neputând demonstra că este beneficiarul de fapt al acestor servicii.

Se reține că aceste servicii deși au fost achiziționate conform contractului în calitate de agent legal **„în numele și pe contul”** .X. .X. SRL nu au fost refacturate ulterior acestuia din urmă.

Referitor la argumentele contestatarii privind interpretarea contractului după voința reală a părților privind beneficiarul real al părților precizăm următoarele:

Potrivit prevederilor art.1166 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, *„Contractul este acordul de voință între două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge între dânșii un raport juridic”*, iar potrivit prevederilor art.1270 din același act normativ *„(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante”* însă art.11 alin.(2) din același act normativ prevede că *„Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare, de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele*

moravuri”, prin ordine publică înțelegându-se ansamblu de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept.

Astfel, convențiile încheiate produc efecte juridice între părți, în cazul în speță, pe de o parte între DAI, și pe de altă parte .X. SA acționând în numele și pe contul .X. SRL și sunt opozabile terților doar dacă sunt încheiate cu respectarea normelor de drept particulare în cazul în speță a Codului fiscal care reglementează condițiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și a TVA aferentă.

Astfel, se reține că nici din argumentele prezentate la contestație și nici din documentele anexate nu rezultă că DAI a prestat servicii în plus față de relația juridică de afiliere.

Referitor la cheltuielile cu serviciile facturate de .X. Franta în perioada 2009-2014, se reține că .X. Romania SA a încheiat la data de 8 ianuarie 2009 cu .X. Franta un contract de prestari „*servicii in cadrul grupului*”, avand ca obiect furnizarea serviciilor prezentate pe larg la situația de fapt.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că .X. Romania S.A. dispune de personal propriu pentru realizarea acestor servicii avand subcontractate si o serie de societati pe plan intern, cat si parti afiliate pentru aceleasi prestatii astfel:

- pentru serviciile privind „*Directia Generala-definitia orientarilor si strategiei comerciale, dezvoltarea conceptelor de comunicare, asistenta si control al operatiunilor*” societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte necesitatea achizionarii acestora, avand in vedere ca insasi din denumirea lor rezulta clar faptul ca sunt efectuate in beneficiul grupului .X. si nu al .X. Romania SA.

- pentru serviciile privind „*Directia Financiara – determinarea politicii financiare, urmarirea rezultatelor financiare, asistenta si control financiar*” societatea are organizat compartiment financiar, cu atributii in domeniul urmaririi rezultatelor financiare si controlului financiar, care este condus de doi directori, inclusiv de o persoana fizica nerezidenta detasata in Romania de la .X. SA Spania, parte afiliata, care factureaza toate costurile cu aceasta persoana.

-pentru serviciile „*Directia de resurse umane*” – *gestiunea administratorilor, gestiunea carierelor internationale, instruire internationala*” primeste servicii similare si de la alte parti afiliate (.X. SA Spania, .X. SA Spania, .X. SA Franta) asa cum rezulta din dosarul preturilor de transfer si anexele la facturile emise de catre furnizori, anexe ce cuprind tabele cu expatii si serviciile decontate, inclusiv directorul de resurse umane al societatii este detasat de la o alta parte afiliata, respectiv .X. SA.

- pentru serviciile *Sinergie tehnica*” – *suport tehnic cu privire la amenajarea magazinului, asistenta pentru dosarele de amplasare*” potrivit descrierii din dosarul preturilor de transfer, aceste servicii constau in organizarea sinergiilor „*de natură tehnică cu scopul optimizării în cadrul grupului a gestiunii instalațiilor și*

a *facilităților în magazin*”, nu s-au prezentat documente din care sa rezulte faptul ca sunt in beneficiul si in scopul operatiunilor taxabile ale .X. Romania.

- pentru serviciile privind „*Directia juridica si serviciul fiscal- asistenta pentru filiale: verificari fiscale, supraveghere si studii fiscale, implementarea procedurilor fiscale, implementarea contractelor internationale, asistenta juridica internationala*” societatea nu a prezentat niciun document justificativ(studii fiscale, rapoarte privind verificari fiscale, implementarea procedurilor fiscale, etc) din care sa rezulte necesitatea achizitionarii acestora pentru activitatea sa economica. Controlul a constatat ca societatea beneficiaza de servicii fiscale contractate cu prestatori interni precum .X., X, .X. Asociatii, .X. , .X. Romania SA.

Pentru serviciile „*Serviciu informatic contabil – implementarea sistemului informatic ORACLE, asistenta si intretinere, verificarea transiterii de date.*” din constatări reiese că societatea a achizitionat licente ORACLE, mentenanta si alte servicii suport si de la .X.. .X. .X. Franta, parte afiliata.

Referitor la argumentele contestatarei conform căroră astfel de servicii au fost necesare având in vedere complexitatea activitatii desfășurate si intenția de dezvoltare continua, confirmata prin expansiunea sa economica de după anul 2006, respectiv societatea avea nevoie de definirea orientărilor si strategiilor sale financiare si comerciale, de dezvoltare a conceptelor de comunicare, asistenta si control al operațiunilor de la entitatile din grup, organul de soluționare a contestației nu contestă cele susținute și reține că în principiu societățile pot să achiziționeze orice fel de servicii pentru desfășurarea activității însă, din punct de vedere al legii fiscale din România caracterul deductibil al acestora este dat de normele legale incidente.

Necesitatea contractării serviciilor de grup este recunoscută de însăși societatea contestatară „*Grupul oferă suport, ghidare, bune practici si este un „liant” intre tarile pe care le coordonează*” explicând pe larg modul în care se desfășoară relația grup filială, respectiv:

-anumite misiuni, identificate clar si desfășurate exclusiv in numele unei filiale din grupul .X. si la cererea acesteia, sunt alocate si facturate in mod direct entitatii afiliate către care sunt prestate serviciile.

- cea mai mare parte a serviciilor nu sunt atribuite in mod direct, astfel ca se utilizează o metoda de alocare „*indirecta*” a cheltuielilor, existând o distincție între:

- cheltuielile care se repartizează la nivelul tuturor filialelor

- cheltuielile generale de administrare si conducere in interiorul grupului .X. care sunt alocate la nivel central in cadrul Grupului .X..

După deducerea serviciilor generale de administrare si conducere in interiorul grupului, **serviciile prestate filialelor sunt repartizate in funcție de cheia de alocare specifica naturii serviciului si justificata din punct de vedere economic.**

De menționat este faptul că societatea a prezentat o serie de documente, parțial în limba franceză, parțial în limba română, constând în e-mailuri, proiect Helios, timesheet-uri servicii IT, studii marketing Helios, extras din politicile

comerciale .X., documente care nu sunt de natură să justifice că serviciile prestate în beneficiul societății în afara relației juridice de afiliere.

Studiul de marketing prezentat se refera la magazinul .X. Titan, nu este prevăzut în obiectul contractului și nu sunt prezentate comenzi de către .X. Romania S.A. Întrucât societatea nu deține contract/comanda sau orice alt document din care să rezulte tipul serviciului comandat, termene de predare, calitatea serviciului executat, modul de recepție etc. și având în vedere că studiul este elaborat în limba română și are alt autor decât .X. Franta, nu se poate justifica că acest studiu a fost efectuat de către .X. Franta și a fost în beneficiul societății verificate.

De asemenea, referitor la „timesheet-urile” prezentate de societate privind serviciile IT, din analiza acestora nu reiese că aceste prestații au fost efectuate de către angajații .X. Franța în beneficiul .X. Romania SA și de asemenea nu s-a demonstrat cu alte documente justificative în ce au constat aceste servicii IT, având în vedere că servicii similare au fost achiziționate și de altă societatea afiliată.

Ca urmare, având în vedere că pentru parte din aceste servicii nu au fost prezentate documente, respectiv că societatea beneficia deja de astfel de servicii având contracte încheiate cu alte filiale ale grupului sau cu societăți pe plan intern nu se face dovada în ce au constat aceste servicii și nici că acestea au fost prestate în plus față de relația de afiliere.

Prin utilizarea unor astfel de servicii de către .X. SA, luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, trebuie avut în vedere faptul că aceasta nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost persoană independentă.

În ceea ce privește cotizațiile .X.. .X. .X. Franta în valoare totală de .X. lei, se reține că .X. Romania SA a încheiat la data de 31.10.2005 cu .X.. .X. .X. Franta un contract de prestări informatice, având ca obiect furnizarea de licențe, servicii de suport și mentenanță și servicii de dezvoltare/integrare proiecte informatice. Totodată, .X. Romania SA a aderat și la Regulamentul interior de funcționare a grupului de interes economic .X.. .X. .X. .

Din verificarea facturilor emise de .X.. .X. .X. către .X. Romania SA pentru prestări servicii s-a constatat că pe lângă prestațiile de servicii reprezentând licențe, mentenanță, servicii suport și implementare proiecte IT au fost facturate și cotizații la grupul de interes economic .X.. .X. .X. , fără existența documentelor care să justifice contraprestația echivalentă acestor cotizații.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia serviciile IT sunt primite de societatea afiliată nerezidentă și nu pot fi efectuate de echipa locală de IT fiind utilizate în activitatea curentă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că aceste cheltuieli au fost recunoscute de organele de inspecție fiscală, numai cotizațiile fiind stabilite ca fiind nedeductibile fiscal.

Așadar, nivelul cotizațiilor facturate de .X. la nivelul anilor 2012-2014 și cuantumul cheltuielilor cu cotizațiile înregistrate de societate în evidența contabilă este mai mic decât suma pretinsă de organul de inspecție fiscală pentru care nu a acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit la nivelul societății.

Cu privire la sumele cu care au fost ajustate în minus referitoare la aceste cheltuieli prin adresa nr..X./17.08.2016 organele de inspecție fiscală precizează „*mentionam ca pentru acestea nu au fost prezentate facturile aferente. De asemenea acestea nu au fost cuprinse în pragul de semnificație al verificării.*

Cu privire la factura nr..X./10-0189 emisă la data de 18/03/2010 mentionam ca suma de .X. lei reprezintă o altă componentă a facturii pentru care nu s-a justificat cu documente contraprestatia aferentă.

Cu privire la factura nr..X./12-0489 emisă la data de 17/07/2012 mentionam ca aceasta a fost luată în calcul pentru determinarea sumei suplimentare la valoarea de .X. lei. Pe lângă aceasta în aceeași lună/trimestru a fost luată în considerare și factura nr..X./12-0525 emisă la data de 19/07/2012 în valoare de .X. lei, reprezentând “Etude solution edi” pentru care nu s-a justificat cu documente contraprestatia aferentă”.

De asemenea, referitor la cuantumul sumei cheltuielilor cu cotizațiile facturate de .X. .X. .X. Franța din facturile de ajustare în minus a cotizațiilor facturate, respectiv:

-cu factura .X./12-1127 emisă în data de 07.12.2012 s-a ajustat în minus valoarea cotizației la nivelul anului 2012 cu suma de .X. euro (echivalentul în lei a sumei facturate înregistrate în evidența societății fiind de .X. lei);

- cu factura .X./13-1539 emisă în data de 17.12.2013 s-a ajustat în minus valoarea cotizației la nivelul anului 2013 cu suma de .X. euro (echivalentul în lei a sumei facturate înregistrate în evidența societății fiind de .X. lei);

- cu factura .X./14-1555 emisă în data de 15.12.2014 s-a ajustat în minus valoarea cotizației la nivelul anului 2014 cu suma de .X. euro (echivalentul în lei a sumei facturate înregistrate în evidența societății fiind de .X. lei) prin adresa nr.A_SLP 1599/22.09.2016 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală punctul de vedere cu privire la aceste documente.

Prin adresa de răspuns nr..X.AIF/11.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1935/18.10.2016, se precizează „*propunem admiterea contestației*” pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor analizate la capitolul impozit pe profit, conform celor prezentate la capitolul impozit pe profit serviciile stipulate în contractele încheiate între .X. SA și:

- SNC .X. -filială a Grupului .X. pentru serviciile de sinergii internaționale și servicii .X.;

- .X. Franta pentru servicii de consultanță;
- .X. Franta pentru servicii de grup;
- .X.. .X. .X. Franta pentru cotizații la grupul de interes economic fara existenta documentelor care sa justifice contraprestatia echivalenta acestor cotizatii.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe profit,

- în cazul SNC .X. -filială a Grupului .X. pentru serviciile de sinergii internationale si servicii .X. nici din argumentele prezentate la contestație și nici din documentele anexate nu rezultă că SNC .X. Franța ar fi prestat servicii de sinergii internaționale și servicii .X. în plus față de relația juridică de afiliere acest fapt fiind justificat de calitatea de aderent/abonat a .X. – societate pe acțiuni de drept român.
- în cazul .X. Franța în cadrul contractului .X. SA are calitatea de a acționa **„in numele si pe contul”** .X. .X. SRL fără să se prezinte documente din care să rezulte că aceste servicii au fost refacturate către beneficiarul .X. .X. SRL, iar din documentele prezentate ce au ca semnatar .X..X. nu se face dovada că aceste servicii au fost prestate, în plus față de relația de afiliere, în scopul realizării de venituri impozabile;
- în cazul .X. Franta care a facturat servicii de grup pentru parte din aceste servicii societatea beneficia deja de astfel de servicii având contracte încheiate cu alte filiale ale grupului sau cu societăți pe plan intern, nu se face dovada cu documente în ce au constat aceste servicii și nici că acestea au fost prestate în plus față de relația de afiliere;
- în cazul .X.. .X. .X. Franta societatea nu a putut demonstra in mod concret ce au reprezentat aceste servicii pentru care s-au achitat cotizații la grupul de interes economic, altele decât serviciile IT pentru care s-a acordat drept de deducere.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr..X., stipulează că:

„[...] 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.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală, au constatat că pentru aceste operațiuni .X. SA, în calitate de persoană impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.150 alin.(2) din Codul fiscal, a aplicat „taxarea inversă”, înregistrând taxa pe valoarea adăugată aferentă, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată prin articolul contabil 4426 „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxă pe valoarea adăugată colectată”, potrivit prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, se reține că, în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „[...] persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin. (2) - (6)”, iar potrivit art.150 alin.(2) din același act normativ „taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

Totodată, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.3), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, alin.(4), din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, „înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă

deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.[...]”

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate în cauză, se reține că într-adevăr deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale – (condiție formală care nu face obiectul prezentei cauze), iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație, or, potrivit celor consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, precum și analizei efectuată de organul de soluționare a contestației, documentele prezentate de societate în vederea justificării prestării serviciilor facturate societățile afiliate în beneficiul .X. SA nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă în scopul operațiunilor sale taxabile și nici necesitatea achiziționării acestora având în vedere că în situația în care ar fi fost independentă nu ar fi beneficiat de astfel de servicii.

Așadar, obligația plății taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile facturate de furnizori de servicii afiliați revine .X. SA, în conformitate cu prevederile legale, aceasta având calitate de beneficiar al serviciilor facturate.

Întrucât societatea nu intruneste condițiile de deductibilitate prevazute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, aceasta își pierde dreptul de deducere a TVA revenindu-i astfel obligația plății acesteia.

Referitor la aspectele din Jurisprudenta C.J.C.E in materie, invocate de contestatară acestea nu sunt relevante pentru speta prezenta intrucat obiectul analizei îl reprezintă dreptul de deducere a TVA in condițiile analizării acesteia prin prisma condițiilor prevăzute de art.145-146 din Codul fiscal or, în speță s-a stabilit obligația persoanei impozabile la plata TVA în temeiul art.150 alin.(2) din Codul fiscal ca urmare nerespectării condițiilor de deductibilitate prevazute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

În ceea ce privește invocarea **nerespectării principiului neutralității** se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât

jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a contractat servicii de management, consultanță și altele similare cu societăți afiliate, pentru care nu poate face dovada că acestea au fost furnizate pe bază de contract, în plus față de relația juridică de afiliere ținând cont că nu ar fi beneficiat de astfel de servicii în condițiile în care ar fi fost persoană juridică independentă.

În ceea ce privește argumentele contestatarii referitoare la cuantumul TVA aferentă cotizațiilor facturate de .X.. .X. .X. Franta prin adresa nr..X.AIF/11.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1935/18.10.2016, se precizează „*propunem admiterea contestației*” pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Fata de cele retinute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va:

- admite contestația și se va anula parțial decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță și altele similare acestora, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei din facturile emise de contribuabili inactivi, precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal și dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor înscrise în facturi de achiziții, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorii erau declarați contribuabili inactivi.

Perioada verificată:2009-2014

În fapt, societatea a înregistrat în contabilitate, în perioada verificată, cheltuieli în sumă totală de .X. lei pe baza unor facturi emise de contribuabili

declarați inactivi pe care organele de inspecție fiscală nu le-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei, reprezentând TVA aferenta achizițiilor de la persoane juridice declarate inactive, în temeiul art.11 alin.(1²) și art.146 alin.(1) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1¹) și (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“(1¹) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Totodată, începând cu data de 01.01.2012, sunt în vigoare prevederile art.11 alin.(1¹) și (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“(1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform [art. 78¹](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform [art. 78¹](#) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

Aceleași dispoziții legale se regăsesc și în forma Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 05.08.2013, respectiv:

„ 1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform [art. 78¹](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate.

Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit [titlului VI](#), se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la [art. 156²](#) depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA, sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;

b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile [art. 149](#);

c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform [art. 134²](#) alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform [art. 78¹](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit [Legii nr. 85/2006](#) privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv.

De asemenea, conform prevederilor legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor.

Totodată, potrivit art.153 alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009:

„(8) [...] De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați

inactivi potrivit [art. 11](#), precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. (...)”.

Aceleași prevederi legale se refăcesc și la art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

Prin urmare, în conformitate cu aceste prevederi legale, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA persoanei impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi.

Totodată, **art.3 din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, stipulează că:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

coroborate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.819/2008, pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, în vigoare cu data de 29.05.2008:

„ART. 3 - Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

ART. 4 - La publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a unui ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, cu aceeași dată se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.”

precum și cu cele în vigoare începând cu data de 08.05.2010, potrivit cărora:
“ **ART. 3**

(1) Declararea contribuabililor inactivi se face cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.

(2) Lista contribuabililor declarați inactivi se afișează la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și se publică pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici.

(3) Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi intră în vigoare în termen de 15 zile de la data afișării, potrivit prevederilor [art. 44](#) alin. (3) din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 4

Începând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.”

și ale OPANAF nr.3347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art.78¹ alin. (1) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, în vigoare din data de 20.10.2011.

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale.

De asemenea, potrivit anexei 7 la OPANAF nr.3347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 78¹ alin. (1) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, în vigoare cu data de 19.05.2008, Registrul contribuabililor inactivi/reactivați se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, www.anaf.ro, la secțiunea „Informații publice”.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că .X. SA a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu achiziții aferente unor facturi emise de furnizori declarați inactivi.

Lista detaliată a facturilor pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere se regăsește la Anexa 20 la raportul de inspecție fiscală, iar organul de soluționare a contestației reține că .X. SA nu a contestat informațiile din această listă.

Astfel, pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei** aferente bunurilor achiziționate de la furnizorii inactivi, în perioada supusă verificării, .X. SA nu beneficiază de deducere la calculul impozitului pe profit.

Mai mult, așa cum s-a reținut la situația de fapt, la datele la care furnizorii în cauză au emis facturile în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, înregistrarea în scopuri de TVA a acestora era anulată de către organele fiscale.

Astfel, având în vedere prevederile:

Art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2009 care stipulează:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

„a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Începând cu data de 01.01.2010 lit.a) a art.146 are următorul conținut:

“a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

precum și cele în vigoare la data de 01.01.2013:

“a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”

iar începând cu data de 01.01.2010:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”

modificate începând cu data de 01.01.2013, astfel:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal și cu

dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 145](#) alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 145](#) alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, societatea avea obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5), în vigoare până la data de 31.12.2009:

“c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;”.

iar începând cu data 01.01.2010

“d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;”.

respectiv cu prevederile art. 155 alin. 19 lit. d, în vigoare începând cu data de 01.01.2013:

“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile(...);”

Astfel, în speță, facturile întocmite de furnizori nu cuprind informații referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care a emis factura, acest cod al emitentului nemaifiind valabil (la data emiterii facturilor furnizorii nu mai erau înregistrați în scopuri de TVA).

Referitor la argumentul societății potrivit căruia nu avea cunoștință despre acest fapt, acesta **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei**, întrucât legiuitorul a prevăzut expres că, în situația în care contribuabilii sunt declarați inactivi, tranzacțiile efectuate nu sunt luate în considerare de organele de inspecție fiscală, documentele emise de un contribuabil inactiv neproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Nici susținerea potrivit căreia *„nu poate fi penalizată pentru inactivitatea furnizorului decât dacă, la data efectuării operațiunilor sau recepționării facturilor putea avea cunoștință de inactivitatea furnizorului, iar pentru ca inactivitatea furnizorului să fie imputată societății, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a prezenta data de la care inactivitatea furnizorilor respectivi a și fost publicată în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, pe de o parte, legiuitorul a prevăzut expresis verbis, că **autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv**, iar pe de altă parte Registrul contribuabililor inactivi/reactivați se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, www.anaf.ro, la secțiunea "Informații publice" și poate fi accesat de orice persoană interesată.

Mai mult, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție: *„Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații”* (cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de cocontractant.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dând posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Se reține că în acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr..X./2012.

Prin urmare, organul de soluționare reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1[^]1) și (1[^]2) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.”

Potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achizitiei de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Astfel, se reține că .X. SA nu beneficiază de deducerea cheltuielilor în sumă de .X. lei și nici de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă

de .X. lei înscrisă în facturile emise de furnizorii inactivi, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit și la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA.

Cât privește invocarea în soluționarea favorabilă a cauzei Deciziilor CEJ în cazul Julius Dankowski C-438/09, potrivit căreia art.18 alin.(1) lit.a) și art.22 alin.3) lit.b) din Directiva a – 6- a trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrări de bunuri furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul art.22 alin.(3) lit.b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate, aceasta nu este aplicabilă speței în cauză întrucât furnizorii au fost înregistrați în scopuri de TVA însă li s-a anulat codul de TVA ca o consecință a declarării stării de inactivitate.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul dispozițiilor 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 aferent cheltuielilor în sumă de **.X. lei** și a taxei pe valoarea adăugată aferente în sumă de **.X. lei**.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor din penalități în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunte dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent veniturilor din penalități în condițiile în care societatea nu a evidențiat veniturile din penalitățile stabilite prin actul adițional la contract.

În fapt, la data de 13 decembrie 2010 între .X. ROMANIA SA și .X. SA, s-a semnat „Contractul cadru” având ca obiect realizarea Complexului Comercial „.X.” din .X. ce cuprindea un hypermarket .X., o galerie comercială (Mall), magazin de bricolaj (.X.), un magazin de articole sportive (.X.), un magazin de haine .X., un service auto (.X.), precum și caile de acces și parcarile necesare unui astfel de centru comercial.

La aceeași dată, 13.12.2010 au fost încheiate și contractele de vânzare-cumpărare „.X.”, între .X. ROMANIA SA și .X. SA, pe de o parte și între .X. SA și .X. SA, pe de altă. Pretul prevăzut în fiecare dintre cele două contracte a fost de .X. euro + TVA, la cursul BNR de la data semnării de .X. lei/euro, respectiv .X. lei. Prin aceste contracte s-a transferat dreptul de proprietate asupra terenurilor deținute anterior de către .X. SA .X. astfel:

- către .X. ROMANIA SA o suprafață de .X. mp reprezentând „Proprietate Exclusivă”(.X. mp din Clădirea A, ce urma să fie transformată în hypermarket .X.

si magazin de bricolaj .X. si .X. mp Cladirea B (ce urma sa fie remodelata si sa gazduiasca .X. , .X., .X. si o parcare la etaj) si o cota parte indiviza de 50% din Spatiile Comune Externe reprezentand „Proprietatea Comuna” - suprafata de .X. mp, „teren .X.-.X. mp si drumuri de acces-.X.;

-catre .X. SA o suprafata de .X. mp ,mp reprezentand „Propietate Exclusiva” .X. SA (cladirea A, ce urma sa fie transformata in Mall) precum si o cota parte indiviza de 50% din Spatiile Comune Externe reprezentand „Proprietatea Comuna” - suprafata de .X. mp, „teren .X. .X. mp si drumuri de acces .X..

Intrucat .X. SA nu detinea resurse financiare pentru achizitionarea activelor de la .X. SA, .X. ROMANIA SA i-a acordat imprumutul in suma de .X. euro, prin semnarea ”Contractului de imprumut” de la data de 13.10.2010, in vederea achizitionarii de catre .X. SA de la .X. SA a activelor .X. SA si a depunerii sumei de .X. euro intr-un cont bancar al .X. SA deschis la .X., conditie esentiala solicitata de .X. pentru acordarea finantarii proiectului dezvoltat de catre .X. SA.

Imprumutul .X. trebuia sa fie rambursat de .X. SA catre .X. prin compensare cu transe din Pretul Lucrarilor, stabilit conform Contractului de Antrepriza, urmând ca la data compensarii fiecărei transe, .X. sa achite efectiv catre .X. SA doar TVA aferenta transei de pret respective. Contractul de imprumut prevedea o dobanda de 5% pe an care se calcula pe zile, la soldul imprumutului, si care urma sa fie platita de catre .X. SA catre .X. la data deschiderii Centrului Comercial (respectiv, suma asupra careia se calcula dobanda scadea pe masura ce parti de Imprumutul .X. erau compensate cu transe din Pretul Lucrarilor).

La aceesi data, respectiv 13.12.2010 s-a semnat si Contractul de antrepriza conform caruia .X. SA, in calitate de dezvoltator si antreprenor general, urma sa reabiliteze si sa dezvolte la cheie Activele .X., astfel cum erau achizitionate de la .X. (hypermarketul .X., .X. , Cladirea B (.X. , .X., .X. si Parcarea B) si 50% din Spatiile Comune Externe), direct sau prin orice antreprenori/subantreprenori. Pretul fix, forfetar, al tuturor lucrarilor care urmau să fie executate de .X. pentru Activele .X. era de .X. euro + TVA („Pretul Lucrarilor”) – viza dezvoltarea si predarea la cheie a Activelor .X., conform specificatiilor tehnice furnizate de .X. si ceilalti destinatari ai magazinelor.

Conform „Contractului cadru” incheiat la data de 13.12.2010 punctele 4.2.2 si 4.2.3 din contract, dezvoltatorul, respectiv .X. SA trebuia sa transfere in cel mult 3 luni de la data semnarii Contractul cadru, respectiv pana la data de 13 martie 2011, cota de 50% din dreptul de proprietate asupra unor terenuri aflate in indiviziune cuprinse in cadrul „Proprietatii Comune” din cadrul contractelor de vanzare-cumparare „.X. ”, SC .X. ROMANIA SA devenind proprietar exclusiv asupra acestor terenuri. Terenurile vizate sunt cele identificate drept „Terenuri tinta” și reprezinta „Extinderea .X.”, „Rezerva .X.”, „Curtea de servicii .X.”, „Curtea de servicii” si sera .X. , „Terenul Suplimentar”, precum si cateva mici portiuni adiacente Cladirii B, a caror necesitate a rezultat din amplasamentul Cladirii B.

Obligatia de iesire din indiviziune, transfer și inregistrare a „Terenurilor Tinta” revine onform contractului cadru in sarcina .X. SA.

Avand in vedere ca transferul dreptului de proprietate nu s-a efectuat nici la termenul de 2 ani de la semnarea contractului cadru, .X. ROMANIA SA a semnat cu .X. SA, la data de 1 februarie 2013, Actul aditional nr.3 prin care partile stabilesc urmatoarele: *”Partile convin ca, in cazul in care Dezvoltatorul nu respecta obligatia de a asigura realizarea Transferului pana la „Termenul limita” (1 mai 2013) cel tarziu sau orice alta obligatie aflata in legatura cu acesta, in baza prezentului act aditional, .X. va avea dreptul de a primi despagubire (suplimentar fara a prejudicia nici un alt drept de despagubire disponibil sa dreptul de a cere indeplinirea efectiva a obligatiei contractuale asumate de Dezvoltator in baza Contractului Cadru si a prezentului Act Aditional), suma de .X. Euro (douazeci și sapte de milioane, cinci sute mii euro), fara a fi necesare alte proceduri de executare silita sau alte formalitati”*

La data de 2 mai 2013, cand se indeplinea „Termenul limita” prevazut in Actul aditional nr.3, conform art.181 alin.1 pct. 3 din Codul de procedura civila si avand in vedere faptul ca .X. ROMANIA SA si .X. SA nu au iesit din indiviziune cu privire la loturile mentionate de mai sus, .X. ROMANIA SA nu a evidentiat in contabilitate penalitatiile contractuale stabilite prin Actul aditional nr.3 si nici nu a emis factura fiscala in acest sens.

Prin actul aditional nr..X. semnat la data de 2 mai 2013 se reconfirma creanta existenta în actul aditional nr.3 astfel :*”Prin prezentul Act Aditional, Părțile convin ca Despagubirile Suplimentare sunt în plus fata de Despagubiri și nu interefereaza cu și nici nu afecteaza obligatia Dezvoltatorului de a plati .X. Despagubiri în valoare de .X. Euro (douazeci și șapte de milioane, cinci sute de mii de euro)”*

La data de **08.05.2013 pentru .X. SA se deschide procedura de insolventa la solicitarea sa**, conform conform Incheierii nr..X./08.05.2013 a Tribunalului .X., Secția a II a Civila.

Prin cererea de creanta depusa de către .X. ROMANIA SA la dosarul insolventei nr..X./11/2013, .X. SA, .X. ROMANIA SA solicita inscrierea sumei de .X. Euro menționând urmatoarele: *”suma de .X. Euro datorata de .X. către .X. este, la data intrarii .X. în insolventa, certa (întrucât atât existența, cât și intinderea acesteia rezulta din cuprinsul inscristurilor depuse în probatiune), lichida (întrucât are ca obiect plata unor sume de bani determinate) și exigibila (dreptul .X. de a aplica penalitatea nascandu-se imediat de la termenul-limita pana la care .X. ar fi trebuit sa își îndeplinească obligatiile mentionate mai sus), astfel încât solicitam inscrierea .X. în Tabelul preliminar al creantelor împotriva averii Debitoareii”*

Ulterior la data de **13.06.2013 .X. SPRL .X., lichidatorul judiciar a lui .X. SA, în calitate de reclamant, deschide litigiul cu nr..X./a1 la Tribunalul .X., împotriva .X. SA si a .X. ROMANIA SA, în calitate de parati**, litigiul având ca obiect conform art.79 si 80 din Legea insolventei nr.85/2006 *”anularea actelor frauduloase încheiate de debitor în dauna drepturilor creditorilor”* pentru

“operațiuni comerciale în care prestația debitorului depășește vădit pe cea primită, efectuate în cei 3 ani anteriori deschiderii procedurii”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 02 mai 2013, data exigibilității creanței, .X. ROMANIA SA avea obligația conform art.11 și 13 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, să înregistreze în evidența contabilă creanța de .X. Euro, recunoscută de societate ca "certă, lichidă și exigibilă" prin cererea de creanță depusă la dosarul insolvenței .X. SA și reconfirmată ca și creanță prin Actul adițional nr..X., semnat la aceeași dată, iar conform punctelor 36, 180 (2)-(3), 184 (2) și ale punctului 256 (1) lit.e din Ordinul 3055 din 2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Europene cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația înregistrării în evidența contabilă a echivalentului în lei a creanței certe, lichide și exigibile, a sumei de .X. Euro, respectiv suma de .X. lei.

De asemenea conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și ale punctului 184 (2) din Ordinul 3055 din 2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Europene cu modificările și completările ulterioare, .X. ROMANIA SA, avea obligația ca la data de 2 mai 2013 să emită factura fiscală de penalități contractuale către .X. SA.

Având în vedere art.19 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și punctul 12 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei (echivalentul în lei la data de 2 mai 2013 a sumei de .X. Euro), reprezintă venit impozabil la calculul impozitului pe profit a .X. ROMANIA SA, pentru anul 2013.

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

“(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.”

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“12. 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.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală organul de soluționare a contestației reține că societatea contestatară și Dezvoltatorul .X. SA au încheiat la data de **1 februarie 2013, Actul aditional nr.3** la Contractul cadru din 13.12.2010 privind construcția, dezvoltarea și deschiderea unui centru comercial modern în .X. prin care Dezvoltatorul trebuia ca până la data de 15.03.2011 să transfere 50% din dreptul de proprietate a terenurilor denumite „Terenuri Țintă” deținute de acesta.

Prin **actul aditional nr..X. semnat la data de 2 mai 2013 se reconfirma creanța existentă în actul aditional nr.3** astfel :*"Prin prezentul Act Aditional, Părțile convin ca Despagubirile Suplimentare sunt în plus fata de Despagubiri și nu interferează cu și nici nu afectează obligația Dezvoltatorului de a plăti .X. Despagubiri în valoare de .X. Euro (douazeci și șapte de milioane, cinci sute de mii de euro)"*

La data de **08.05.2013** pentru .X. SA se deschide procedura de insolvență la solicitarea sa, conform conform Incheierii nr..X./08.05.2013 a Tribunalului .X., Secția a II a Civila.

În **dosarul nr..X./11/2013 al insolvenței .X. SA, .X. ROMANIA SA solicita înscrierea sumei de .X. Euro** menționând următoarele: "suma de .X. Euro datorată de .X. către .X. este, la data intrării .X. în insolvență, certă (întrucât atât existența, cât și întinderea acesteia rezulta din cuprinsul înscrisurilor depuse în probație), lichidă (întrucât are ca obiect plata unor sume de bani determinate) și exigibilă (dreptul .X. de a aplica penalitatea nascându-se imediat de la termenul-limită până la care .X. ar fi trebuit să își îndeplinească obligațiile menționate mai sus), astfel încât solicităm înscrierea .X. în Tabelul preliminar al creanțelor împotriva averii Debitorului".

Ulterior la data de **13.06.2013** .X. SPRL .X., lichidatorul judiciar al lui .X. SA, în calitate de reclamant, deschide litigiul cu nr..X./a1 la Tribunalul .X., împotriva .X. SA și a .X. ROMANIA SA, în calitate de parți, litigiul având ca obiect conform art.79 și 80 din Legea insolvenței nr.85/2006 "*anularea actelor frauduloase încheiate de debitor în dauna drepturilor creditorilor*" pentru "*operațiuni comerciale în care prestația debitorului depășește vădit pe cea primită, efectuate în cei 3 ani anteriori deschiderii procedurii*".

De asemenea, din documentele anexate la contestație reiese că în Buletinul procedurilor de insolvență nr..X./25.06.2013 la rubrica B2 „*Creanțe subordonate-Art.123 pct.9 lit.a) din Legea nr.85/2006*” este înscrisă creanța declarată de .X. euro, sub condiție suspensivă conform art.64 alin.(5) până la soluționarea acțiunii în anulare înregistrată sub nr.1629/2013 la Tribunalul Brăila.

Organul de soluționare reține că potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“12. 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,[...]”.

Conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Și potrivit art.17 alin.2 din același act normativ :

“(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.”

Ca urmare, în cazul în speță, veniturile din penalități stabilite prin actul adițional la contract reprezintă un venituri pentru care societatea avea obligația emiterii facturii și evidențierii în contabilitate.

Totodată, conform prevederilor art.46 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni”.

De asemenea, la pct.252. 255 și 256 lit.e) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

252. - (1) *În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.*

[...]

255. - *Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:*

- a) venituri din exploatare;*
- b) venituri financiare;*

c) venituri extraordinare.

[...]

256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

[...]

e) **alte venituri din exploatarea curentă**, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, **penalități contractuale**, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Totodată, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Astfel, se reține că societatea avea obligația întocmirii documentelor justificative pentru aceste penalități contractuale și evidențierea veniturilor în contabilitate, venituri care din punct de vedere al legii fiscale sunt impozabile.

Referitor la argumentul contestatarii din Procesul verbal încheiat la data de 14.09.2016 cu ocazia audienței acordată societății, conform căruia „*penalitățile nu au fost recunoscute ca venit, din punct de vedere contabil, întrucât nu generează certitudini viitoare, acțiunea în instanță fiind finalizată negativ*” nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la data încheierii actului adițional societatea avea obligația emiterii facturii și evidențierii în contabilitate a veniturilor.

Mai mult, solicitarea de înscriere la masa credală impunea acest fapt conform celor menționate în aceasta "*suma de .X. Euro datorata de .X. către .X. este, la data intrării .X. în insolvența, certa (întrucât atât existența, cât și întinderea acesteia rezulta din cuprinsul inscrierilor depuse în probatiune), lichida (întrucât are ca obiect plata unor sume de bani determinate) și exigibila (dreptul .X. de a aplica penalitatea nascându-se imediat de la termenul-limita până la care .X. ar fi trebuit să își îndeplinească obligațiile menționate mai sus), astfel încât solicitam înscrierea .X. în Tabelul preliminar al creanțelor împotriva averii Debitorului*".

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a contestat existența creanței ca fiind certă, lichidă și exigibilă, susținând acest fapt, iar această stare de fapt impune obligativitatea înregistrării în evidența contabilă a acestor venituri.

Așadar, atâta vreme cât .X. SA a întocmit declarația sa de creanțe împotriva .X., incluzând penalitatea de .X. mil euro și a urmărit înscrierea acesteia

în tabelul creanțelor în data de 10.06.2013 recunoștea veniturile ce trebuiau înregistrate în contabilitate.

Faptul că în data de 13.03.2013, administratorul judiciar al .X. introduce acțiune în anulare a actelor adiționale încheiate, nerecunoscând aplicabilitatea penalităților de .X. mil euro, acționând în instanță cei doi parteneri nu conduce la concluzia că societatea nu avea obligația emiterii facturii către .X. cu privire la suma ce trebuia înregistrată.

Cât privește susținerea contestatarei potrivit căreia penalitățile în sumă de .X. mil euro puteau fi tratate cel mult ca un activ contingent, nu poate fi reținut întrucât la data întocmirii declarației de creanțe împotriva .X. contestatara a tratat penalitățile ca pe o creanță certă, lichidă și exigibilă rezultată dintr-un contract încheiat între părți, contract despre care societatea susține că reprezintă legea părților. În acest sens este și punctul de vedere al organului de soluționare a contestației: potrivit Codului civil contractul este legea părților, iar în relația cu terții (în situația în cauză cu organele fiscale) produce efecte, atât la încheiere, cât și la încetarea efectelor, dacă este încheiat/încetat cu respectarea legilor în vigoare. Astfel, la data aplicării clauzei contractuale societatea trebuia să înregistreze veniturile reprezentând penalități decurgând din nerespectarea contractelor, iar la data de 23.03.2015 când .X. SA, .X. și administratorul judiciar au semnat Convenția cu privire la renunțarea de către .X. SA, la penalitate și închiderea dosarului nr..X., constestatara avea posibilitatea să storneze factura privind penalitățile înregistrate în evidența contabilă.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul dispozițiilor 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 aferent veniturilor din penalități contractuale.

4. Referitor la dosarul prețurilor de transfer și la ajustarea cheltuielilor cu suma de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au efectuat aceste ajustări în condițiile în care din analiza dosarului prețurilor de transfer și documentelor prezentate au rezultat deficiente cu privire la modul de justificare a prețurilor de transfer astfel că, s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind achizițiile de bunuri de la societati afiliate in vederea eliminarii acestor deficiențe.

Perioada verificată 2010-2014.

În fapt, în urma analizării dosarului prețurilor de transfer s-a constatat că achizițiile de bunuri de la persoanele afiliate nu au fost realizate la nivelul pretului de piață și nu au respectat principiul lungimii de braț.

Din acest motiv, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor din activitatea de exploatare înregistrate în evidența contabilă a societății conform prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.28 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare analizei economice prezentate de societate în dosarele prețurilor de transfer din perioada 2010-2014, organele de inspecție fiscală au identificat deficiențe în justificarea prețurilor aferente achizițiilor de bunuri, astfel:

- alegerea metodei de prețuri de transfer;
- alegerea indicatorului financiar;
- criteriul de independență;
- compararea indicatorilor.

A. Referitor la alegerea metodei de prețuri de transfer, s-a constatat că societatea a folosit ca indicator o marja brută ponderată (calculată ca raport între profitul brut/cifra de afaceri, respectiv (cifra de afaceri - costul vânzării) / cifra de afaceri), deși în lista de societăți rezultată din procesul de căutare au fost incluse companii ale căror rapoarte financiare nu conțin date privind profitul brut.

Metoda prețului de revanzare presupune identificarea exactă a cheltuielilor cu bunurile vândute care trebuie avute în vedere pentru determinarea profitului de revanzare și implică a marjei brute de revanzare.

Astfel, la calculul indicatorului sau, societatea a folosit pentru elementul „costul bunurilor vândute” valorile rulajului contului 607 – cheltuieli cu marfurile, fără a prezenta o analiză clară privind corespondența între veniturile realizate din vânzarea marfurilor achiziționate de la afiliați și costul efectiv al acestora.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat metoda prețului de revanzare ca metoda de prețuri de transfer aleasă de societate pentru justificarea prețurilor de transfer aferente achizițiilor de bunuri de la societățile afiliate din perioada 2010-2014.

B. Referitor la indicatorul financiar folosit în cadrul metodei RPM, a rezultat **inconsecvența în alegerea metodelor de calcul a indicatorului financiar utilizat pentru comparație**, respectiv marja brută, precum și **în alegerea valorii elementelor de calcul ale acestuia**, fără a prezenta o analiză clară privind modul de stabilire a unora dintre aceste elemente, respectiv corespondența între veniturile realizate din vânzarea marfurilor achiziționate de la afiliați și costul efectiv al acestora.

În ceea ce privește indicatorul societăților din esanșionul final de comparabilitate, pentru perioada 2010-2014, societatea a calculat indicatorul marja brută ponderată pentru societățile din esanșionul final de comparabilitate prin raportarea valorii medii a profiturilor brute ale acestora la valoarea medie a

cifrelor de afaceri inregistrate de acestea in perioada respectiva, Astfel, **societatea a calculat indicatorul sau financiar si pe cel al societatilor din esantionul final de comparabilitate pe toata perioada 2010-2014 si nu pe fiecare an din perioada analizata.**

C. **Referitor la criteriul de independenta**, din consultarea bazei de date ORBIS, organele de inspectie fiscala au constatat ca in analiza efectuata de societate, **a inclus in esantionul final de societati comparabile** aferent studiului **entitati care nu indeplinesc criteriul de independenta**, respectiv societatea .X. LIMITED, numar identificare .X., afiliata direct in perioada verificata cu societatea.X. LIMITED, numar identificare .X. (MO – Majority owner).

De asemenea, **societatea a exportat societatile din baza de date .X. folosind ca si optiune definita de utilizator pentru a stabili daca o intreprindere este afiliata sau nu (criteriu de independenta) un procent minim de detinere de 50,01%, in timp ce prevederile art. 7 alin. (1) pct. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilesc acest procent la 25%.**

D. **Referitor la compararea indicatorilor**

- .X. Romania SA a comparat indicatorul obtinut de societate calculat pentru perioada 2010-2014 cu indicatorul obtinut de societatile din esantionul final calculat pentru aceeasi perioada 2010-2014;

- indicatorul marja bruta pentru societatile comparabile din esantionul final a fost calculat ca o medie pentru perioada 2010-2014, insa media astfel calculata pe 5 ani este, in fapt, pentru anumite societati cuprinse in esantion, calculata pentru 3 din cei 5 ani supusi analizei, datorita lipsei informatiilor financiare in anumiti ani;

Astfel, **societatea a comparat indicatorul sau financiar calculat pe toata perioada 2010-2014 cu cel al societatilor din esantionul final de comparabilitate calculat de asemenea pe toata perioada 2010-2014, fara sa faca aceasta comparatie pentru fiecare an din perioada analizata folosind valorile anuale ale indicatorului respectiv.**

Avand in vedere motivele si temeiurile legale expuse mai sus referitoare la deficientele constatate cu privire la modul de justificare a preturilor de transfer, **organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea analizei de comparabilitate** privind achizitiile de bunuri de la societati afiliate in vederea eliminarii deficientelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil.

La analizarea achizitiilor de bunuri de la societati afiliate efectuate de societate, organele de inspectie fiscala au procedat la:

1. Alegerea metodei de comparare a preturilor de transfer
2. Alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate
3. Realizarea analizei de comparabilitate
4. Interpretarea indicatorului financiar inregistrat cu rezultatele obtinute la analiza de comparabilitate.

1. Alegerea metodei de comparare a preturilor de transfer

Potrivit pct.2.62, 2.69 și 2.70 și Anexei I la Capitolul II „Sensibilitatea indicatorilor bruti și neti” din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE și având în vedere profilul funcțional .X. Romania SA, respectiv cel de distribuitor al bunurilor achiziționate, organele de inspecție fiscală au considerat ca **metoda marjei nete este cea mai adecvată** metoda de preturi de transfer pentru a analiza activitatea de distribuție a .X. Romania SA din punct de vedere al respectării principiului lungimii de braț, deoarece reduce riscul de eroare comparativ cu o metodă brută și permite folosirea indicatorilor de profit net care sunt mai puțin sensibili la diferențe legate de funcții și riscuri comparativ cu marjele brute.

2. Alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate

Având în vedere că .X. Romania SA este un distribuitor al bunurilor achiziționate, organele de inspecție fiscală consideră ca **indicatorul rata rentabilității vânzătorilor (RRV) este cel mai potrivit indicator** al nivelului profitului în cazul analizării acestor tranzacții.

Indicatorul rata rentabilității vânzătorilor (RRV) este adecvat, în general, pentru societățile care desfășoară activități de distribuție, cu funcții și riscuri limitate.

Indicatorul poate fi calculat pe baza informațiilor financiare exportate din baza de date ORBIS/.X., în funcție de tipul activității desfășurate.

În cazul activităților de distribuție, valoarea cifrei de afaceri ar trebui să coincidă cu valoarea vânzătorilor.

Produsele vândute către clienți independenți au fost achiziționate atât de la societăți afiliate cât și de la societăți independente astfel, pentru achizițiile de bunuri, organele de inspecție fiscală au ales ca indicator financiar al nivelului profitului indicatorul rata rentabilității vânzătorilor (RRV) care se calculează conform formulei: $RRV = \text{Profit operational} / \text{Cifra de afaceri} * 100$.

Conform pct.2.77 și 2.78 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, pentru stabilirea nivelului indicatorului, organele de inspecție fiscală au pornit de la valoarea marjei brute calculate de societate, din care a scăzut cheltuielile operationale, utilizând apoi aceleași cheie de alocare folosită de societate, respectiv ponderea marfurilor achiziționate de la afiliați în total achiziții de marfuri.

S-a calculat rata rentabilității vânzătorilor (RRV) obținută de .X. Romania SA pentru vânzarea către clienți independenți de produse achiziționate de la societăți afiliate în perioada 2010-2014, pe baza formulei: $RRV = \text{Profit operational} / \text{Cifra de afaceri} * 100$ unde cifra de afaceri reprezintă veniturile aferente vânzării către clienți independenți de produse achiziționate de la societăți afiliate, iar profitul operational a fost calculat prin scăderea din aceasta a costului marfurilor vândute aferente achizițiilor de la afiliați precum și a altor cheltuieli operationale în legătură cu vânzarea acestora.

La calculul altor cheltuieli operationale în legătură cu vânzarea marfurilor, nu au fost luate în considerare cheltuielile cu chiriile pentru galeriile comerciale, pe

care societatea le subinchiriaza altor firme, iar rezultatul final a fost alocat activitatii de vanzare a marfurilor prin folosirea unei chei de alocare, respectiv ponderea veniturilor din vanzarea marfurilor în total venituri din exploatare, pentru a reflecta ponderea acestei activitati in activitatea de exploatare totala contribuabilului

Astfel, au fost calculate urmatoarele valori ale indicatorului RRV obtinuta de .X. Romania SA in legătura cu vanzarea marfurilor achizitionate de la societatile afiliate:

- RRV 2010: -4,69%;
- RRV 2011: -3,32%;
- RRV 2012: -1,26%;
- RRV 2013: -3,47%;
- RRV 2014: -4,22%.

3. Realizarea analizei de comparabilitate

La selecția cantitativă au rezultat 849 de entitati comerciale potential comparabile, esantionul a fost redus la 545 de societati.

La selecția calitativă au fost identificate si acceptate pentru a face parte din esantionul final un numar de 11 companii: o companie care nu regaseste in esantionul de comparabilitate al contribuabilului din cadrul studiului de comparabilitate, de la acelasi pas de cautare, precum si 10 societati care se regasesc in esantionul de comparabilitate al contribuabilului, dintre care 2 societati care se regasesc si in esantionul de comparabilitate final din studiul mentionat anterior.

Pe baza indicatorului RRV, pentru cele 11 societati din esantion, s-au stabilit quartilele inferioare si superioare, precum si mediana pentru fiecare an din perioada analizata, dupa cum urmeaza :

Indicator statistic / 2010 / 2011 / 2012 / 2013 / 2014:

Valoarea de minim (Cvartila 0): -0,66% / 0,17% / 1,00% / 1,06% / 0,83%;

Cvartila inferioara (Cvartila 1): 0,65% / 1,50% / 1,46% / 2,22% / 2,17%;

Mediana (Cvartila 2): 2,57% / 2,25% / 3,17% / 3,31% / 3,32%;

Cvartila superioara (Cvartila 3): 3,35% / 3,17% / 4,20% / 4,21% / 3,90%;

Valoarea de maxim (Cvartila 4): 4,20% / 4,19% / 6,63% / 5,43% / 6,03%.

4. Interpretarea indicatorului financiar inregistrat cu rezultatele obtinute la analiza de comparabilitate

In perioada 2010-2014, organele de inspectie fiscala au calculat urmatoarele rate de rentabilitate obtinute de .X. Romania SA in legatura cu vanzarea marfurilor achizitionate de la societatile afiliate:

- RRV 2010: -4,69%;
- RRV 2011: -3,32%;
- RRV 2012: -1,26%;
- RRV 2013: -3,47%;
- RRV 2014: -4,22%.

Comparand indicatorul RRV inregistrat de catre .X. Romania SA pentru perioada 2010-2014 cu intervalul de incredere obtinut mai sus rezulta faptul ca pentru toti anii din perioada 2010-2014 valoarea acestuia se situeaza sub valoarea Cvartilei 1, rezultand astfel ca achizițiile de marfuri de la societatile afiliate efectuate de societate in perioada 2010-2014 nu s-au efectuat la pret de piata.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca se impune ajustarea RRV obtinuta de .X. Romania SA aferenta vanzarii marfurilor achizitionate de la societatile afiliate la valoarea medianei calculata pentru societatile independente comparabile, in baza art. 2 alin. (3) si (4) din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/08.02.2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer.

IV. Reconsiderarea evidentelor in scopul reflectarii pretului de piata al tranzactiilor cu partile afiliate

Pentru reflectarea la pretul de piata a achizițiilor de marfuri de la persoanele juridice afiliate in perioada 2010-2014, organele de inspectie fiscala au stabilit ca se impune ajustarea cheltuielilor inregistrate de .X. Romania SA ca urmare a tranzactiilor derulate cu persoane juridice afiliate, conform prevederilor art.2 alin. (3) si (4) din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer.

Astfel, indicatorul RRV obtinut de .X. Romania SA aferent vanzarii marfurilor achizitionate de la societatile afiliate se stabileste la nivelul valorii mediane a intervalului de comparabilitate din fiecare an al perioadei analizate, dupa cum urmeaza:

- pentru anul 2010 se ajusteaza valoarea indicatorului RRV al .X. Romania SA la nivelul medianei de 2,57%;
- pentru anul 2011 se ajusteaza valoarea indicatorului RRV al .X. Romania SA la nivelul medianei de 2,25%;
- pentru anul 2012 se ajusteaza valoarea indicatorului RRV al .X. Romania SA la nivelul medianei de 3,17%.
- pentru anul 2013 se ajusteaza valoarea indicatorului RRV al .X. Romania SA la nivelul medianei de 3,31%;
- pentru anul 2014 se ajusteaza valoarea indicatorului RRV al .X. Romania SA la nivelul medianei de 3,32%.

Astfel, au rezultat urmatoarele ajustari ale cheltuielilor de exploatare:

An 2010 :.X. lei

An 2011 : .X. lei

An 2012 : .X. lei

An 2013 : .X. lei

An 2014 : .X. lei

S-a stabilit ca societatea a inregistrat cheltuieli mai mari decat cele ale societatilor comparabile, diferenta fiind considerata nedeductibila din punct de vedere fiscal, ajustarea acestora efectuandu-se din urmatoarele motive:

- in perioada 2010-2014, .X. Romania SA a achizitionat marfuri de la societati afiliate care au fost vandute catre clienti independenti, conform celor prezentate in cadrul dosarului preturilor de transfer;
- realizarea unui rezultat din exploatare mai mic decat cel inregistrat de catre societatile stabilite ca fiind comparabile cu .X. Romania SA se datoreaza inregistrarii unor cheltuieli de exploatare mai mari, respectiv cheltuieli cu achizitia de marfuri de la societati afiliate.

Efectul ajustarilor operate s-a concretizat in stabilirea unor cheltuieli nedeductibile in suma totala de **.X. lei** si recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru anii 2010-2014 cu aceasta suma, impartita pe ani dupa cum urmeaza:

An 2010 :.X. lei

An 2011 : .X. lei

An 2012 : .X. lei

An 2013 : .X. lei

An 2014 : .X. lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct.22-26, 29, 31-36 și 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

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

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

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

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

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost-plus;
- c) metoda prețului de revânzare;

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

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

[...]

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.

[...]

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

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

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii

(transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus".

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

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

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al 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 OECD:

"1. Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzacțiile intre companii afiliate ce operau in aceeasi jurisdicție fiscala. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe 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 tranzacțiile transfrontaliere. "

Referitor la argumentul contestatarei privind respingerea nejustificată de către organele de inspecție fiscală a metodei prețurilor de transfer se rețin următoarele:

Metoda prețului de revânzare presupune identificarea exactă a costului bunurilor vândute (eng. COGS) care trebuie avute în vedere pentru determinarea profitului de revânzare și implicit a marjei brute de revânzare.

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

Societatea a folosit pentru elementul „costul bunurilor vândute” valorile rulajului contului 607 – cheltuieli cu mărfurile și nu a prezentat o analiză clară privind corespondența între veniturile realizate din vânzarea mărfurilor achiziționate de la afiliați și costul efectiv al acestora, astfel **că indicatorul calculat de societate nu reflectă clar marja brută de revânzare a mărfurilor achiziționate de la afiliați.**

Mai mult, la punctul II din contestație legat de calculul indicatorului, societatea recunoaște că nu dispune de mijloacele tehnice capabile sa creeze la nivelul sistemului contabil conturi de profit și pierdere „virtuale”, separate pentru activitatea de distribuție a mărfurilor care sunt achiziționate de la afiliați, respectiv de la terți. Societatea argumentează folosirea unei chei de alocare în lipsa informațiilor legate de cheltuielile cu vânzarea de la terți, recunoscând implicit lipsa informațiilor legate de costul bunurilor vândute achiziționate de la terți.

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

Astfel, conform OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Anexa 1, Capitolul VI, Secțiunea 5, pct. 335, Nota explicativă 4, Costul bunurilor vândute pe care societățile din Romania au obligația să îl declare se determină astfel:

2. Costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate (2 = 3 + 4 + 5)				
3. Cheltuielile activității de bază				

4. Cheltuielile activităților auxiliare			
5. Cheltuielile indirecte de producție			

Se observă astfel că pe lângă cheltuielile activității de bază, respectiv cheltuielile cu achiziția mărfurilor în cazul indicatorului marjă brută calculat de .X. Romania SRL, costul bunurilor vândute mai cuprinde și alte elemente de cheltuielă (cheltuieli aferente activităților auxiliare, cheltuieli indirecte legate de vânzarea bunurilor) pe care societatea nu le-a luat în calcul la stabilirea marjei brute.

Astfel, organele de inspecție fiscală consideră că rulajul contului 607 – “cheltuieli cu mărfurile” din bilanța de verificare, prezentat de societate ca și costul bunurilor vândute la calculul indicatorului marjă brută, nu reflectă în realitate costul bunurilor vândute conform OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valabile în perioada verificată.

Metoda prețului de revânzare poate fi aplicată în cazul societăților cu profil de distribuitor, însă datorită faptului că indicatorul marja brută calculat de societate nu reflectă clar marja brută de revânzare a mărfurilor achiziționate de afiliați, organele de inspecție fiscală au considerat că alegerea metodei de prețuri de transfer nu a fost efectuată în condițiile menționate în HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, la punctul 32, respectiv:

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

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

Pentru aplicarea cu acuratețe a metodei prețului de revânzare, este necesar un grad ridicat de comparabilitate, în special în ceea ce privește produsele care fac obiectul tranzacțiilor analizate, iar în cazul folosirii surselor de informații externe (baze de date – .X., ORBIS), în general acestea nu pot furniza informații la un asemenea nivel ridicat de detaliere. În mod practic nu este posibilă realizarea unei analize cu grad ridicat de comparabilitate din moment ce acest lucru necesită o analiză funcțională a comparabilelor (a firmelor selecționate în eșantionul final de comparabilitate), care presupune interviuri cu conducerea acestora și efectuarea de analize financiare pentru a realiza ajustări d.p.d.v. al funcțiilor îndeplinite.

Mai mult, **există puține informații financiare relevante disponibile la nivelul marjei brute care pot fi folosite în analiză**, datorită următoarelor cauze:

- lipsa informațiilor financiare publice disponibile la nivelul profitului brut pentru companiile din Europa, datorită cerințelor diferite de raportare la nivel european. Țările europene nu au standarde specifice sau consistente privind elementele de cost care se iau în calculul la declararea profitului brut;

- informațiile financiare disponibile la nivelul profitului brut furnizate de bazele de date nu sunt întotdeauna relevante datorită practicilor contabile diferite ale țărilor europene referitoare la alocarea cheltuielilor între costul bunurilor vândute și cheltuielile operaționale. De exemplu, este de așteptat ca un distribuitor să aibă cheltuieli semnificative cu publicitatea și promovarea produselor pentru a-și menține cota de piață. Totuși, aceste cheltuieli pot fi raportate în evidențele contabile ale societăților fie ca și cost al bunurilor vândute, fie ca și cheltuieli operaționale.

Prin folosirea metodei prețului de revânzare studiul prezentat de societate prezintă riscuri de eroare, atât la nivelul intervalului de comparabilitate, cât și la nivelul indicatorului calculat de societate, care pot afecta comparabilitatea.

Astfel, organele de inspecție fiscală au respins metoda aleasă de societate, respectiv metoda prețului de revânzare, pe considerentul că nu este cea mai adecvată metodă din cauza dificultăților legate de stabilirea indicatorului costul bunurilor vândute, precum și din cauza lipsei informațiilor privind acest indicator pentru comparabilele din România, acesta neavând echivalent românesc în bazele de date ORBIS și .X., în cazul tranzacțiilor verificate, metoda marjei nete fiind mai potrivită pentru analizarea respectării principiului prețului de piață, având în vedere disponibilitatea de informații acesta neavând echivalent românesc în bazele de date ORBIS și .X., așa cum reiese și din tabelul de echivalență formate pentru societățile din România furnizat de aplicația ORBIS:

Orbis	BvD Code	Formula	.X. Label	Romanian format	Romanian Labels
45	OPRE		Operating Revenue / Turnover	Operating income total	Venituri din exploatare total
23	TURN		Sales	Net turnover	Cifra de afaceri netă
38	COST		Cost of Goods Sold	NA	NA
39	GROS	OPRE-COST	Gross Profit	NA	NA
40	OOPE		Other Operating Expenses	NA	NA
24	OPPL	GROS-OOPE	Operating Profit (Loss)	Operating profit or loss	Profitul (Pierdere) sau pierderea din exploatare

Argumentul societății conform căruia metodele tradiționale de estimare a prețului de piață au prioritate asupra metodelor tranzacționale nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât Normele metodologice de aplicare a articolului 11 din Codul fiscal, aplicabile pentru perioada 2010-2014 enumeră, atât metodele tradiționale de estimare a prețului de piață (metoda comparării prețurilor, metoda cost-plus și metoda prețului de revânzare) la punctele 23, 25,

26 și 27, cât și alte metode recunoscute în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE, respectiv metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului tradiționale, la punctele 28, 29 și 30, fără a preciza o ierarhie de aplicare a acestora.

De asemenea, începând cu anul 2010, Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE nu prezintă o ierarhie a utilizării metodelor de prețuri de transfer.

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

Mai mult, la punctul 2.4 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE se precizează că în anumite situații, folosirea metodelor tranzactionale este mai potrivită decât folosirea metodelor tradiționale, în special în condițiile în care nu există date publice, sau acestea sunt limitate, cu privire la marjele brute ale terțelor parti, cu excepția folosirii metodei comparării interne a prețurilor.

De asemenea, se reține că în Codul fiscal, atât în forma în vigoare din 2016, cât și cea în vigoare până în 2015, nu există indicații privind folosirea metodei prețului de revânzare în cazul mărfurilor achiziționate de la grup și revândute ulterior către terțe părți. Punctul 5 alin.(1) litera c) din Titlul I, Capitolul II, Secțiunea 2 pentru art.11 alin.(4) din Titlul I Capitolul IV al Normelor metodologice ale Codului fiscal valabil în 2016, invocat de societate, descrie metodologia de determinare a prețului de piață folosind această metoda a prețului de revânzare. Mai mult, la punctul 5 invocat sunt descrise toate metodele de prețuri de transfer, inclusiv metoda marjei nete.

De asemenea, prin alegerea în cadrul metodei marjei nete a indicatorului Rata rentabilității vânzărilor (RRV), considerat cel mai potrivit indicator al nivelului profitului în cazul analizării tranzacțiilor efectuate de un distribuitor și deci și a celor care au făcut obiectul ajustării, s-a ținut cont de circumstanțele menționate în HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, punctul 32, care precizează că *“în vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente: ...*

d) circumstanțele cazului individual; ...”,

și enumerate la punctul 33 din același act normativ:

“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.”

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia metoda prețului de revânzare testează achizițiile făcute de la grup, iar metoda marjei nete testează întreaga activitate de distribuție a mărfurilor cumpărate de la grup, nu se poate reține deoarece, atât indicatorul marja brută de profit, cât și indicatorul marja netă de profit ia în calcul atât veniturile obținute din vânzarea mărfurilor cumpărate de la grup cât și costul de achiziție al acestora, astfel încât ambii indicatori și implicit ambele metode testează profitul obținut de societate din activitatea de achiziție de mărfuri de la grup și distribuția ulterioară a acestora în magazinele proprii și implicit către independenți.

Nu se poate reține nici argumentul societății potrivit căruia indicatorul calculat de organele de inspecție fiscală reflectă și achizițiile de la terți, considerând că acesta reflectă achizițiile de bunuri de la grup care au fost vândute ulterior în cadrul magazinele proprii, calculul acestuia pornind de la calculul prezentat de societate în erata din data de 12.12.2015, respectiv marja brută aferentă vânzărilor de marfuri achiziționate de la afiliați, din care s-au scăzut alte cheltuieli operaționale aferente afiliaților, rezultând astfel o marjă netă corespunzătoare.

Aceste cheltuieli de exploatare au fost luate în calculul elementului “*alte cheltuieli operaționale*” la calculul indicatorului (ponderate cu o cheie de alocare pentru a reflecta contribuția lor la obținerea de venituri din vânzarea mărfurilor și alocate ulterior printr-o altă cheie de alocare pentru a reflecta partea aferentă afiliaților), datorită caracterului de exploatare al acestora, precum și datorită faptului că prin achiziția magazinelor, societatea și-a mărit cifra de afaceri (magazinele fiind funcționale în momentul preluării), realizând astfel noi venituri față de cele obținute înaintea preluării, inclusiv din vânzarea produselor achiziționale de la afiliați, fiind deci cheltuieli operaționale efectuate în scopul obținerii de venituri.

În ceea ce privește strategia grupului .X. de creștere a cotei de piață invocată de societate, conform prevederilor paragrafului 1.72 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE, o politică de prețuri scăzute pentru creșterea cotei de piață **este de așteptat să fie aplicată pentru o perioadă limitată de timp, cu scopul precis de a crește profiturile pe termen lung.** Marjele de profit operaționale nete (RRV) obținute de .X. Romania SA în legătură cu mărfurile achiziționate de la afiliați, calculate de organele de inspecție fiscală,

au fost negative pe toată perioada controlată și nu au condus la creșteri de profitabilitate ulterioare, societatea înregistrând pierderi la nivel operațional în cursul perioadei verificate, inclusiv în anii 2013 și 2014.

Organele de inspecție fiscală consideră că argumentul societății privind strategia de creștere a cotei de piață prin practicarea unor prețuri scăzute nu poate fi invocată în cazul de față având în vedere că nu a condus la o creștere a profitabilității ulterioare. Totodată, societatea și-a crescut cota de piață prin achiziția lanțului de magazine .X., reflectată în creșterea cifrei de afaceri.

În ceea ce privește modul de calcul al indicatorului de profitabilitate „marja neta” se rețin următoarele:

Referitor la argumentul conform căruia veniturile operaționale înregistrate în contabilitatea .X. Romania SA nu au fost luate în considerare la calculul indicatorului, se reține că **indicatorul rata rentabilității vânzărilor calculat de organele de inspecție fiscală reflectă rentabilitatea vânzării mărfurilor achiziționate de la afiliați**. Prin includerea altor venituri operaționale în afara veniturilor din vânzarea mărfurilor achiziționate de la afiliați (rulajul contului 707), indicatorul nu ar mai fi reflectat rentabilitatea vânzărilor și nu ar mai fi putut fi comparat cu indicatorul “Return on Sales” (ROS – rentabilitatea vânzărilor) al societăților comparabile.

Formula indicatorului Rata rentabilității vânzărilor, este următoarea:

$$\text{Rata rentabilității vânzărilor} = \text{Profit operațional} / \text{Cifra de afaceri} * 100$$

În cazul .X. Romania SA, organele de inspecție fiscală au calculat acest indicator pentru a reflecta **rentabilitatea vânzărilor mărfurilor achiziționate de la afiliați**, folosind formula mai sus prezentată, pe lângă cheltuielile directe cu mărfurile achiziționate de la afiliați fiind luate în calcul acele elemente de cheltuială operaționale efectuate în scopul obținerii veniturilor din vânzarea mărfurilor, altele decât cheltuielile cu provizioanele și cu chiria aferentă galeriilor comerciale.

Prin introducerea în calculul indicatorului a altor elemente de venit în afară de veniturile din vânzarea mărfurilor achiziționate de la afiliați, s-ar fi produs o denaturare a valorilor indicatorului, în condițiile în care indicatorul “Return on Sales” (ROS) al societăților comparabile din eșantionul final (echivalentul Ratei rentabilității vânzărilor) reflectă rentabilitatea vânzărilor acestor companii, pornind de la veniturile din vânzarea mărfurilor.

Mai mult, organele **inspecție fiscală au ținut cont de ponderea veniturilor din vânzarea mărfurilor în total venituri din exploatare**, pe baza acestei chei de alocare fiind calculate alte cheltuieli operaționale de exploatare în legătură cu vânzarea mărfurilor.

La calculul indicatorului marjă brută, societatea a majorat cifra de afaceri din vânzarea mărfurilor cu venituri din cooperări comerciale aferente deschidere magazine, deși în erata din 12.12.2015 această majorare era prezentată ca și

venituri din serviciile de marketing prestate de .X. furnizorilor săi pentru promovarea mărfurilor acestor furnizori în magazine.

Pentru exemplificare, în anul 2010, societatea a majorat cifra de afaceri din vânzarea mărfurilor, în sumă de .X. lei (rulajul contului 707), cu suma de .X. lei, reprezentând venituri din cooperări comerciale aferente deschidere magazine, care nu au fost luată în calcul de către organele de inspecție fiscală deoarece acestea nu au legătură directă cu vânzarea mărfurilor precum și datorită faptului că denaturează indicatorul.

Pentru anul 2010, s-a calculat indicatorul marjă netă folosind aceeași cifră de afaceri din vânzarea mărfurilor în sumă de .X. lei (rulajul contului 707), pe care a alocat-o după aceeași cheie de alocare de 8,87% folosită de societate pentru a reflecta ponderea corespunzătoare afiliaților.

În ceea ce privește veniturile din serviciile de marketing prestate de .X. furnizorilor săi pentru promovarea mărfurilor acestor furnizori în magazine, **acestea au fost luate în calcul de organele de inspecție fiscală**, fiind însă scăzute din cheltuielile cu mărfurile (valorile rulajului contului 607), așa cum a procedat și societatea în erata din data de 12.12.2015.

Concret, în calculul indicatorului marjă brută, societatea nu a majorat veniturile din vânzarea mărfurilor cu veniturile din serviciile de marketing prestate de .X. furnizorilor săi pentru promovarea mărfurilor acestor furnizori în magazine, invocate în contestație, ci a diminuat cheltuielile cu mărfurile cu aceste venituri.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia au fost luate în calcul și cheltuielile operaționale care nu au legătură cu mărfurile achiziționate de la grup nu poate fi reținută întrucât indicatorul net calculat de organele de inspecție fiscală reflectă achizițiile de bunuri de la grup care au fost vândute ulterior în cadrul magazinelor proprii, calculul acestuia pornind de la calculul prezentat de societate în erata din data de 12.12.2015, respectiv marja brută, din care s-au scăzut alte cheltuieli operaționale aferente afiliaților, rezultând astfel o marjă netă.

Astfel, calculul indicatorului organelor de inspecție fiscală reflectă calculul prezentat de societate în erata din data de 12.12.2015, folosind aceleași cheltuieli cu mărfurile folosite de societate (cheltuieli directe), respectiv valorile rulajului contului 607, alocate după o cheie de alocare prezentată de societate, fiind luate în plus în calcul și alte cheltuieli de exploatare efectuate în scopul obținerii de venituri din vânzarea mărfurilor de la afiliați (cheltuieli indirecte), alocate folosind aceeași cheie de alocare folosită de societate pentru a reflecta partea aferentă afiliaților, rezultând astfel o marjă netă corespunzătoare.

În ceea ce privește elementul "*Alte cheltuieli operaționale*" (cheltuieli indirecte – altele decât cheltuielile cu mărfurile), organele **de inspecție fiscală au luat în calcul toate cheltuielile de exploatare care au fost efectuate în scopul obținerii de venituri din vânzarea mărfurilor în magazinele proprii** (cu excepția cheltuielilor cu provizioanele și cheltuielilor cu chiria aferente galeriilor

comerciale), pe care le-a alocat inițial cu o cheie de alocare proprie pentru a reflecta contribuția lor la obținerea de venituri din vânzarea mărfurilor și ulterior cu aceeași cheie de alocare folosită de societate pentru a reflecta partea aferentă afiliaților.

Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE precizează la §2.77 faptul că la determinarea indicatorului de profit net trebuie luate în calcul doar acele elemente care sunt legate direct **sau indirect** de tranzacția controlată și care au o natură operațională, iar la §2.78 precizează faptul că veniturile și costurile care nu sunt legate de tranzacția controlată trebuie excluse acolo unde afectează material comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate, pentru aceasta fiind necesară o segmentare a datelor financiare al contribuabilului, conform §2.79 din Liniile directoare OCDE.

Astfel, **au fost luate în calculul indicatorului toate cheltuielile operaționale, directe și indirecte, care au legătură directă cu mărfurile achiziționate de la grup**, fiind respectate prevederile Liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE în acest sens.

În ceea ce privește cheltuielile privind achiziția magazinelor .X. în perioada 2013-2014 invocate de societate, acestea reprezintă **cheltuieli de exploatare cu amortizarea investițiilor**, impactul fiscal al achiziției magazinelor fiind atenuat astfel pe parcursul mai multor ani.

Aceste cheltuieli de exploatare au fost luate în calculul elementului "*alte cheltuieli operaționale*" la calculul indicatorului, pe lângă alte cheltuieli operaționale indirecte, datorită caracterului de exploatare al acestora, precum și datorită faptului că prin achiziția magazinelor, societatea și-a mărit cifra de afaceri (magazinele fiind funcționale în momentul preluării), realizând astfel noi venituri față de cele obținute înaintea preluării, inclusiv din vânzarea produselor achiziționale de la afiliați, fiind deci cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri.

Astfel, nu se reține afirmația societății privind inconsecvența în alegerea unor elemente de cheltuielă la calculul indicatorului marjă netă.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au diminuat artificial indicatorul marjă netă prin faptul că nu au luat în calcul toate veniturile operaționale înregistrate de .X. Romania SA de asemenea, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât **elementele de venit din exploatare, altele decât veniturile din vânzarea mărfurilor au fost reflectate în calculul indicatorului marjă netă prin diminuarea corespunzătoare a altor cheltuieli operaționale** pe baza unei chei de alocare.

Referitor la ajustarea evidențelor .X. .X. (.X.) ca urmare a achizițiilor realizate de .X. Romania SA de la .X. se rețin următoarele:

În ceea ce privește prevederile punctul 5 alin.(14) din Titlul I, Capitolul II, Secțiunea 2 pentru art.11 alin.(4) al Normelor metodologice ale Codului fiscal

valabil în anul 2016, invocate de societate, referitoare la ajustările efectuate între persoane române afiliate care se efectuează în baza prevederilor Legii nr.207/2015, se reține că acestea nu sunt aplicabile în cazul de față, întrucât **inspecția fiscală a început în anul 2015 în baza avizului de inspecție fiscală nr. 62/21.07.2015.**

Potrivit prevederilor art.352 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală (valabil în anul 2016), „(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.*”

Totodată, nici prevederile Ordinului 3737 din 23 decembrie 2015, privind modelul și conținutul Deciziei de ajustare invocate de societate nu sunt aplicabile în cazul de față, acesta fiind emis în temeiul art.283 și art.342 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal.

Mai mult, solicitarea emiterii unei decizii de ajustare în numele societății .X. .X. SRL (.X.) de către .X. Romania SA nu are legătură cu obiectul prezentei contestații.

În ceea ce privește studiul de comparabilitate refăcut pentru marja netă precum și referitor la eșantionul de societăți selectate de organele de inspecție fiscală ca și comparabile se reține:

Referitor la societatea .X. AB, BvD id number .X., selecționată în eșantionul final de societăți comparabile, site-ul de internet al acesteia a fost identificat la adresa de internet <http://abdosfood.se/>, societatea fiind activă în prezent. De asemenea, adresa „*Danska Vagen 55, 21229 Malmo*” și numărul de telefon .X. de pe site-ul de internet al companiei corespund cu cele furnizate de baza de date ORBIS.

Referitor la societatea .X., BvD id number .X., selecționată în eșantionul final de societăți comparabile, site-ul de internet al acesteia <https://www.picknpay.fi/> furnizat de baza de date ORBIS este activ. Mai mult adresa de pe site-ul de internet al companiei “*Sahankatu 2, 26100 Rauma*”, corespunde cu cea din baza de date ORBIS, societatea având deschise două supermarket-uri sub denumirea comercială “*Pick n Pay*”.

Ca urmare, există suficiente informații pe internet pentru a concluziona că cele două societăți sunt active și au același profil de activitate, îndeplinesc aceleași funcții și își asumă aceleași riscuri ca și .X. Romania SA astfel încât sunt comparabile cu aceasta în ceea ce privește distribuția de mărfuri achiziționate de la afiliați.

Referitor la argumentul conform căruia este eronată ajustarea realizată la mediană se reține:

Societatea consideră ca ajustarea ar fi trebui efectuată la nivelul quartilei inferioare și nu la nivelul quartilei mediană însă ajustarea la cuartila mediană a

intervalului de comparabilitate s-a efectuat în baza prevederilor art.2 alin.(3) din Anexa 1 la OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, care precizează: *“(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare”*.

Prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal valabil în 2015, stipulează că în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, **pentru a reflecta prețul de piață** al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. Aceste prevederi nu sunt în contradicție cu ajustarea la cuartila mediană prevăzută de art.2 alin.(3) din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/2008, care reprezintă o ajustare la prețul de piață.

Mai mult, ajustarea la mediană este prevăzută și de Normele de aplicare a Codului fiscal valabile în anul 2016, respectiv la punctul 5 alin.(15) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale Codului fiscal, care menționează: *“(15) Ajustarea ... prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. **Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate ...”***.

Deși nu este un act normativ aplicabil pentru speța în cauză, legiuitorul a formalizat astfel principiul ajustării la cuartila mediană începând cu anul 2016, astfel încât precizările din OPANAF nr.222/2008 valabile în anul 2015 nu sunt în contradicție cu modificările ulterioare ale legislației în domeniu, respectiv ale Codului fiscal, acestea fiind efectuate în sensul clarificării și întăririi acestui principiu.

De asemenea, potrivit prevederilor §3.61 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE, în cazul în care indicatorul contribuabilului nu se încadrează în intervalul de comparabilitate stabilit de administrația fiscală și acesta nu reușește să demonstreze că indicatorul său este la nivel de piață, **administrația fiscală trebuie să determine punctul din intervalul de comparabilitate la care se face ajustarea.**

Determinarea acestui punct de ajustare este recomandat să se facă folosind mijloace care măsoară **tendința centrală a intervalului de comparabilitate, inclusiv mediana**, potrivit prevederilor §3.62 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE.

Astfel, echipa de inspecție fiscală consideră că ajustarea la mediană prevăzută de OPANAF nr. 222/2008 precum și de prevederile legislative ulterioare

este recomandată și de Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE.

În ceea ce privește utilizarea informațiilor financiare din mai multi ani pentru comparabile, Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE fac următoarele precizări:

§3.76 *„Pentru a obține o înțelegere completă a faptelor și a circumstanțelor în ceea ce privește tranzacția între părți afiliate, este util să se analizeze informații atât din anul pentru care se realizează analiza, cât și din anii anteriori. Analizarea acestor informații poate dezvălui fapte care este posibil să fi influențat (sau care ar fi trebuit să influențeze) determinarea prețului de transfer. De exemplu, folosirea datelor din ani anteriori va arăta dacă pierderea raportată a unui contribuabil în legătură cu o tranzacție este parte a unui șir de pierderi în ceea ce privește tranzacții similare, rezultatul condițiilor economice specifice dintr-un an anterior care a dus la costuri mai mari în anul următor sau o reflecție a faptului că un produs este la sfârșitul ciclului de viață. O asemenea analiză poate fi în mod specific utilă când este aplicată o metodă tranzacțională de stabilire a profitului.[...]*

§3.77 **Informațiile aferente mai multor ani vor fi de asemenea utile în furnizarea de informații despre ciclurile de viață ale afacerilor comparabilelor și ale produselor relevante ale acestora.** *Diferențele între ciclurile de viață ale afacerii sau ale produsului pot avea un impact semnificativ asupra condițiilor în care au fost stabilite prețurile de transfer, care trebuie luat în considerare în determinarea comparabilității.*

§3.78 *Informațiile din mai mulți ani pot să ajute și la îmbunătățirea procesului de selecție a comparabilelor terțe, spre exemplu, prin identificarea rezultatelor care indică o abatere semnificativă de la caracteristicile care stau la baza comparabilității tranzacției între părți afiliate care este analizată, în unele situații ajungându-se la eliminarea comparabilei, sau pentru a sesiza anomalii în informațiile furnizate de terțe părți.”*

În cazul .X. Romania SA ca și activitate principală Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun - CAEN 4711, organele de inspecție fiscală nu au considerat necesară utilizarea analizelor pe date multianuale deoarece .X. Romania SA nu este societate de producție astfel încât să fie luate în calcul cicluri de viață al produselor sau ale afacerii.

Mai mult, deoarece potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit ca orice ajustare de venituri sau cheltuieli trebuie efectuată **pentru fiecare an fiscal**, pe baza datelor comparabile cu societăți independente din anul fiscal respectiv.

În ceea ce privește argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală au penalizat societatea prin aplicarea unei duble penalități atunci când au realizat ajustarea prețurilor de transfer pentru elementele nedeductibile înregistrate de societate în perioada 2010-2014, dar și pentru elementele deductibile reclasificate în nedeductibile de organele de control ca urmare a inspecției realizate se reține:

Nu au fost ajustate elemente de cheltuială nedeductibile înregistrate de societate sau elemente de cheltuială deductibile reclasificate în nedeductibile de către organele de inspecție fiscală ca urmare a inspecției fiscale, ci **au fost ajustate exclusiv cheltuielile cu mărfurile achiziționate de .X. Romania SA de la persoanele afiliate.**

Organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile cu achiziția de mărfuri de la societățile afiliate prin ponderarea ajustării cheltuielilor operaționale totale în legătură cu mărfurile achiziționate de la afiliați folosind o cheie de alocare, astfel încât ajustarea finală să reflecte doar cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la afiliați.

Cheia de alocare a fost calculată ca pondere a cheltuielilor cu mărfurile achiziționate de la afiliați în cheltuieli operaționale totale înregistrate de .X. Romania SA în legătura cu vânzarea mărfurilor achiziționate de la afiliați.

Pentru exemplificare, în anul 2010 a fost calculată o ajustare a cheltuielilor operaționale totale în legătură cu mărfurile achiziționate de la afiliați în sumă de .X. lei, care a fost ponderată printr-o cheie de alocare de 82,2% (ponderea costului mărfurilor vândute aferente achizițiilor de la afiliați în cheltuieli operaționale totale înregistrate în legătura cu vânzarea mărfurilor achiziționate de la afiliați), rezultând o ajustare a cheltuielilor cu achiziția de mărfuri de la afiliați în sumă de .X. lei.

Mai mult, în formula de calcul a ajustării au fost folosite valoarea medianei intervalului de comparabilitate precum și valoarea veniturilor din vânzarea mărfurilor achiziționate de la afiliați, fiind calculată o nouă valoare a cheltuielilor operaționale totale în legătură cu mărfurile achiziționate de la afiliați, iar după ponderare o nouă valoare a cheltuielilor cu achiziția de mărfuri de la afiliați, acestea fiind diminuate, diferența reprezentând cheltuieli nedeductibile.

Cheltuielile cu achizițiile de mărfuri au fost considerate deductibile de societate la calculul impozitului pe profit și nu au fost reîncadrate în nedeductibile de organele de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale, cu excepția ajustării privind prețurile de transfer.

Astfel, ajustările calculate de organele de inspecție fiscală privind prețurile de transfer nu au inclus elemente de cheltuială nedeductibile înregistrate de societate în perioada 2010 - 2014, sau pentru elementele deductibile reîncadrate ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale, cheltuielile ajustate fiind cheltuielile cu achiziția de mărfuri de la afiliați.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, 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 aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.

5. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de merchandising în sumă de .X. lei, cauza supusa solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei în condițiile în care societatea nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, societatea a înregistrat în perioada 2009-2012 cheltuieli cu serviciile de merchandising în sumă de .X. lei, facturate de .X. SRL din care societatea contestată suma de .X. lei aferentă anului 2009.

Deși prin contestația formulată .X. SRL contestă parțial impozitul pe profit stabilit în sarcina sa nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze pentru capătul de cerere referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei invocând doar prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, respectiv impozit pe profit pentru anul 2009, perioadă pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal și aceste cheltuieli.

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 contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) 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, potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] 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 :

„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:

„(1) În soluționarea contestației organul competent verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de 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/Platitorul 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 contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, 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 deși contestă impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei pe anul 2009 nu aduce argumente decât din perspectiva prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pentru această perioadă, argument asupra căruia organul de soluționare a contestației s-a pronunțat la pct.A din prezentul capitol nefăcând nicio referire la fondul cauzei și la motivele care consideră că această sumă nu este datorată potrivit legii.

Prin urmare, 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.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3174/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-MC .X./24.06.2016 pentru acest capăt de cerere.

*
* *

Potrivit celor analizate la cap.III B pct.1-5 din prezenta decizie s-au dispus următoarele soluții:

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SA (pct.1-4) pentru:
 - impozit pe profit în sumă de .X. lei;
 - TVA în sumă de .X. lei.

- respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. SA (pct.5) pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei.

- admiterea parțială contestației formulată de .X. SA și anularea parțială a deciziei de impunere contestată (pct.1) pentru
 - impozitul pe profit în sumă de .X. lei;
 - TVA în sumă de .X. lei.

6. În ceea ce privește 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, Direcția generală de**

soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

În fapt, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei s-a respins ca neîntemeiată contestația.

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei s-a respins ca nemotivată contestația.

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației a dispus admiterea contestației și anularea parțială a actului administrativ fiscal contestat.

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

„ART.119

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

ART.120

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

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, organul de soluționare a contestației va proceda la:

- respingerea contestației ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă 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.

- respingerea contestației ca nemotivată pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, reprezentând:
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

- admiterea parțială a contestației și anularea parțială a deciziei de impunere 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.

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

D E C I D E:

1. Admiterea parțială a contestației formulate de .X. SA și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, 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. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări 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.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, 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.

Punctele 2 și 3 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X