



DECIZIA nr. 698 / 2018

privind soluționarea contestației formulate de
SC XX SRL XXX, înregistrată la
D.G.R.F.P. Galați sub nr. GLR_REG - X /.....

În conformitate cu prevederile art.4 alin.(2), din O.P A.N.A.F nr.3750/ 2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr. A-SLP/....., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr. Y/ a delegat competența de soluționare a contestației formulate de SC XX SRL, XXX, împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/....., serviciului specializat din cadrul D.G.R.F.P. Galați.

Delegarea în speță, s-a comunicat contribuabilei în cauză prin adresa GLR_REG/.....

Prin contestația formulată, SC XX SRL s-a îndreptat și împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y ..., a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr.Y/..... și nr.Y/....., a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.Y/.... și nr.Y/, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/....., pentru care competența revine Serviciului de soluționare contestații, din cadrul D.G.R.F.P. Galați, acțiune transmisă pentru instrumentare de către emitent cu adresa nr.X/....., înregistrată la D.G.R.F.P.- Galați sub nr. 13382/12.04.2018.

De asemenea, contestatara se îndreaptă și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/..... pentru care, în conformitate cu prevederile art.272, alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, competența revine organului emitent al actului administrativ fiscal, respectiv A.J.F.P XXX – AIF.

SC XX SRL, are sediul în jud. XXX, mun.XXX str. X, nr.1 bis, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul XXX sub nr. Y, are codul de identificare fiscală RO YY și este reprezentată legal de domnul YYYY în calitate de Manager Financiar, care a semnat și a aplicat amprenta ștampilei societății, pe contestația depusă în original la dosarul cauzei.

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y /....., prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr.XX și nr.XX , prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.XX și nr.XX , emise de A.J.F.P XXX în sumă totală de X lei, din care:

- TVA
- Dobânzi TVA
- X lei;
- X lei;

- Impozit profit - X lei;
- Dobânzi imp.profit - X lei;
- Penalități imp. profit - X lei
- Penalități de nedeclarare - X lei.

precum și prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/..... prin care s-a stabilit diminuarea pierderii în sumă de X Lei.

Analizând termenul de depunere a contestației se constată că, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y /..și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/..... a fost transmisă contribuabilului în data de X prin înmânare directă cu adresa nr. Y din .., semnată și ștampilată de către domnul YY în calitate de Manager Financiar, Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități, precum și penalități de nedeclarare nr.XX , au fost transmise prin poștă și confirmate de primire în data de Y (conform documentului depus în copie la dosarul cauzei), Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi penalități și penalități de nedeclarare nr.XX , au fost transmise prin înmânare directă în data de X, pe bază de semnătură(conform documentului depus în copie la dosarul cauzei), iar contestația a fost depusă prin poștă la D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. XXX , în data de Y, înregistrată sub nr. X.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1), art. 272 alin.(1) și alin.2, lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Galați este legal investită să soluționeze contestația pe fond.

I. Prin contestația formulată, SC XX SRL, XXX, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere, Deciziei privind modificarea bazei impozabile, a deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii și a Raportului de inspecție fiscală, motivat de faptul că:

Societatea face parte din Grupul YYY , grup industrial cu operațiuni internaționale în domeniul sticlei plate, sticlăriei de uz casnic, recipientelor din sticlă și al chimicalelor.

Grupul își concentrează activitatea asupra producției de sticlă dar desfășoară de asemenea și activități de suport în domeniul energiei și al mineritului. Scopul acestor activități este acela de a satisface cerințele cu privire la energie și materii prime ale companiilor din Grup.

În România, grupul YYY este reprezentat de SC XX SRL. Activitatea Societății a constat până în decembrie 2014 în realizarea următoarelor tipuri de produse:

- geamuri plate pentru industria mobilei;
- geamuri plate pentru industria de electrocasnice;
- geamuri pentru sere;
- geamuri plate pentru utilaje auto grele.

Una dintre cele mai importante divizii ale YYYYY, din care face parte și XX, este divizia de geam specializat pentru industria de automobile (Y Y),

Ulterior acestei perioade, a fost pusă în funcțiune investiția „Extinderea capacității de producție și diversificarea activității de producție a SC XX S.A.” iar Societatea își orientează capacitatea de producție spre geamurile auto pentru industria producătoare de automobile. Dezvoltarea Companiei în domeniul producției de geamuri pentru industria producătoare de automobile este datorată experienței, relațiilor comerciale și infuziei de capital și de know-how în acest domeniu a YYYYY.

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar

La finele anului 2012 societatea a înregistrat profit în sumă de X lei și nu a calculat impozit pe profit deoarece avea pierdere fiscală din anii precedenți în sumă de Y lei, iar din

declarația 101 pentru anul 2012, depusă la organul fiscal sub nr. F XX- Y/... , o pierdere fiscală de reportat în anii următori în sumă de X lei.

Pierdere fiscală din anii precedenți înscrisă în declarația 101 aferentă anului 2012 în sumă de XX lei, se compune din :

- pierdere fiscală aferentă anului 2005 - X lei;
- pierdere fiscală aferentă anului 2006 - X lei;
- pierdere fiscală aferentă anului 2007 - X lei;
- pierdere fiscală aferentă anului 2008 - X lei;
- pierdere fiscală aferentă anului 2009 - X lei.

Astfel, în pierdere fiscală la 31.12.2009 în sumă de X lei, înscrisă în declarația 101, înregistrată la organul fiscal sub nr. Y/... și confirmată prin raportul de inspecție fiscală nr. F-Y /... sunt incluse și cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate pentru perioada următoare în sumă de X lei (din care suma de X lei aferentă perioadei precedente și suma de X lei aferentă anului 2009).

Conform art. 23 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, valabil până la 31.12.2015, "(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

(2) în condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora"

Conform art. 60 și 69 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, valabile până la 31.12.2015 "În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora. Dacă gradul de îndatorare astfel determinat este mai mare decât trei, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar este nedeductibilă în perioada de calcul al impozitului pe profit, urmând să se reporteze în perioada următoare, devenind subiect al limitării prevăzute la art. 23 alin. (1) din Codul fiscal pentru perioada în care se reportează."

Având în vedere prevederile legale din Codul fiscal și din Normele metodologice de aplicare a acestuia, consideră că suma de X lei reprezentând cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate pentru perioada următoare, trebuie luate în calcul până la deductibilitatea lor integrală, respectiv 2012, primul an în care societatea înregistrează profit, astfel:

- în declarația 101 prin care se declară o pierdere cumulată în sumă de Y lei la 30.09.2010, la rândul 15 sunt menționate cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă în sumă de Y lei și la rândul 32 cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate pentru perioada următoare în sumă de Y lei.

- declarația 101 care are înscrisă o pierdere fiscală cumulată la 31.12.2010 în sumă de X lei (confirmată prin raportul de inspecție fiscală nr. F-Y /...), are înscris la rândul 15 cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă în sumă de Y lei, la rândul 16 rezerva legală în sumă de X lei și la rândul 32, cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate pentru perioada următoare în sumă de X lei. Suma de X lei reprezintă doar valoarea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente perioadei 01.10 - 31.12.2010. În aceste condiții totalul

cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate pentru perioada următoare sunt în sumă de X lei (Y+Y);

- pierderea fiscală, calculată de echipa de inspecție fiscală la 31.12.2010 a fost de X lei, stabilită astfel :

- "X lei (pierdere fiscală la 2009) - Y lei (profit aferent perioadei 01.01 - 30.09.2010) - Y (profit aferent perioadei 01.10 - 31.12.2010) = X lei;

Din cele de mai sus reiese că la calculul profitului aferent ambelor perioade din anul 2010, a fost luată în considerație suma de X lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate pentru perioada următoare.

La calculul pierderii fiscale aferente anului 2011, în sumă de X lei (confirmată în raportul de inspecție fiscală nr. F-Y /..), echipa de inspecție fiscală a considerat că suma de X lei reprezintă cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din anii precedenți, ceea ce înseamnă că această sumă este reportată pentru deductibilitate în 2012.

Faptul că în raportul de inspecție fiscală nr. F-Y /... nu au fost înscrise constatări referitoare la alte sume care trebuie să fie reportate în perioada următoare, respectiv cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar nedeductibile în anul 2011, care trebuie reportate în anul fiscal 2012, nu suspendă și nu anulează dreptul de deductibilitate a acestor cheltuieli, în conformitate cu Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

2. Respingerea folosirii metodei comparării prețurilor necontrolate(CNP) .

Urmarea solicitării organelor de inspecție fiscală prin adresa nr. x din data 15.02.2017, societatea XX a prezentat Dosarul prețurilor de transfer aferent perioadei 01.07.2012 - 30.09.2016, care conține tranzacțiile derulate în perioada 01.07.2012 - 30.09.2016 între XX, în calitate de furnizor cât și de client, precum și societățile afiliate atât în calitate de clienți cât și de beneficiari, constând în vânzări de produse finite, materiale, mostre și mijloace fixe, prestări de servicii de dezvoltare produse cât și achiziții de materii prime, materiale, mijloace fixe, diverse servicii și împrumuturi.

De asemenea, au fost prezentate o serie de lămuriri și completări la Dosarul prețurilor de transfer, solicitate suplimentar de către organele de inspecție fiscală, referitoare la:

- justificarea prețurilor de transfer practicate în cazul achizițiilor de materii prime de la entitățile afiliate precum și pentru achiziții de materiale, vânzări de produse finite, vânzări de materiale și vânzări de mostre;

- furnizarea de informații privind modul de formare a prețurilor în cazul aplicării metodei comparării prețurilor necontrolate prin evaluare internă cu evidențierea separată a prețului franco fabrică, a valorii asigurării și a transportului pentru fiecare tranzacție ce face obiectul studiului de comparabilitate precum și informații privind validitatea ajustărilor de comparabilitate operate;

- efectuarea de ajustări de comparabilitate în vederea eliminării tuturor diferențelor ce denaturează comparabilitatea între tranzacțiile analizate.

- furnizarea de informații privind valoarea exactă a indicatorilor financiari din contul de profit și pierdere utilizați în Dosarul prețurilor de transfer în scopul eliminării fie a erorilor de raportare, fie a erorilor de prelucrare;

Societatea consideră că argumentele organului de inspecție fiscală sunt nefondate, având în vedere că XX a respectat în pregătirea Dosarului prețurilor de transfer și a răspunsului la cererea de completare, atât prevederile locale pe baza cărora a fost transmisă solicitarea de prezentare a Dosarului (Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare) cât și prevederile internaționale (Liniile directe

privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (denumite în continuare „Ghidul OCDE”) și Codul de conduită privind prețurile de transfer - 2006/C 176/01), organele de inspecție fiscală interpretând selectiv recomandările Ghidul OCDE precum și opinia formulată de Societate în cadrul punctului de vedere.

a) . Respingerea folosirii metodei comparării prețurilor necontrolate („CPN”)

Având în vedere prevederile Ghidului OCDE în materie de prețuri de transfer respectiv, paragraful 2.3, a fost considerată relevantă aplicarea, în prima fază, a metodei CPN prin evaluare internă, întrucât la nivelul Societății au fost disponibile informații cu privire la:

- tranzacții comparabile încheiate de una sau mai multe dintre persoanele afiliate parte a tranzacțiilor testate, desfășurate în perioada supusă verificării, atât în relația cu XX, cât și cu entități independente;

- tranzacții comparabile derulate de XX în perioada supusă verificării, atât în relația cu entitatea sa afiliată XXX, cât și cu entități neafiliate.

Astfel, studiile de comparabilitate efectuate folosind metoda CPN, prezentate inițial în cadrul Dosarului prețurilor de transfer, au fost structurate după cum urmează:

- studiul de comparabilitate aferent anului 2012 a urmărit compararea prețurilor practicate de XX în tranzacțiile de achiziții de bunuri de la entitatea sa afiliată XXX, cu cele practicate în tranzacții similare derulate cu entități independente;

- studiile de comparabilitate aferente anilor 2013, respectiv 2014, au urmărit compararea prețurilor practicate de entitatea afiliată XXX, atât în relația cu XX, cât și în relația cu clienți neafiliați;

- studiul de comparabilitate aferent anului 2015, a urmărit compararea prețurilor practicate de entitățile afiliate XXX și XXXX(X), atât în relația cu XX, cât și în relația cu clienți neafiliați;

- pentru anul 2016, au fost efectuate analize de comparabilitate atât din perspectiva XX, comparând prețurile practicate de aceasta în relația sa cu entitățile afiliate, cât și în relația cu entități independente, precum și din perspectiva entitatilor afiliate XXX și XXXX(X), comparând prețurile practicate de către acestea, în relația cu XX, cât și în relația cu clienți independenți.

În susținerea metodei CPN s-a avut în vedere justificarea comparabilității dintre tranzacțiile derulate de XX de la entitățile sale afiliate, fie cu cele derulate de către aceasta în relația cu entități terțe, fie cu tranzacțiile derulate de entități afiliate în relația cu clienți terți. Astfel, în baza aplicării metodei CPN s-a dovedit că prețurile plătite de societate pentru materiile prime achiziționate de la entitățile afiliate sunt, în cele mai multe dintre cazuri, în intervalul stabilit de valorile minime și maxime ale prețurilor practicate pentru produse similare în relațiile cu entități independente, fie sub valoarea minimă a acestuia, cazurile în care prețul depășește valoarea maximă a intervalului fiind ocazionale și justificate prin prisma circumstanțelor economice aferente acestora.

Conform celor prezentate mai sus, consideră că abordarea echipei de inspecție fiscală de a include în calculul ajustării cheltuielii cu achiziția de materii prime înregistrată de Societate în cursul anului 2013, în sensul diminuării acesteia, este nefondată, deoarece nu urmărește rezultatele analizei CPN care vizează strict tranzacțiile privind achizițiile de materii prime, această analiză reprezentând cel mai direct mijloc de stabilire a conformității cu principiul valorii de piață.

Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate informațiile și documentele în baza cărora s-a efectuat analiza privind compararea prețurilor practicate de către entitatea afiliată XXX, în relația cu SC XX SRL precum și în relația cu entități independente, în legătură cu produsele tranzacționate, caracteristicile acestora și condițiile de livrare utilizate.

Astfel, pe baza detaliilor puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, în cadrul acestei analize au fost comparate prețurile practicate de către entitatea afiliată XXX în relația cu XX și în relația cu entități independente urmărindu-se comparabilitatea în legătură cu produsele tranzacționate, caracteristicile acestora și condițiile de livrare utilizate. Concluziile acestei analize prezentate și în cadrul răspunsului la cererea de completare, arată că în urma efectuării ajustărilor de comparabilitate în scopul eliminării costurilor cu transportul și asigurările, prețurile practicate de către XXX în legătură cu livrările efectuate către XX se încadrează în general între valorile minime și maxime ale prețurilor practicate de către aceasta în legătură cu clienții terți.

Contrar informațiilor prezentate în detaliu în cadrul răspunsului la cererea de completare, echipa de inspecție fiscală a decis ajustarea cheltuielilor înregistrate de XX în relația cu entitățile sale afiliate, în sensul diminuării acestora cu suma de X RON, fără a lua în considerare rezultatele obținute în urma analizei efectuate folosind metoda CPN, în cadrul căreia se arată faptul că, prețurile plătite de XX pentru materiile prime achiziționate de la XXX se încadrează în cadrul intervalului minim - maxim stabilit pe baza prețurilor practicate de XXX în relația cu clienți independenți. Suplimentar, în cazurile punctuale în care prețurile practicate de entitatea afiliată în relația cu XX au fost mai mari decât valoarea maxima a intervalului minim-maxim stabilit în cadrul studiului de comparabilitate, aceste diferențe au fost nesemnificative.

În susținerea folosirii metodei CPN au fost furnizate informații în scopul susținerii concluziilor exprimate în cadrul Dosarului prețurilor de transfer, iar XX și-a exprimat disponibilitatea de a furniza informații și detalii suplimentare. De asemenea, acolo unde au existat diferențe care ar fi putut afecta rezultatul studiilor de comparabilitate, s-a procedat la efectuarea de ajustări în scopul eliminării acestora. Cu toate acestea, echipa de inspecție fiscală nu a considerat necesară solicitarea de informații suplimentare din partea Societății și nici nu a menționat efectuarea diligențelor necesare în scopul de a obține informații suplimentare, din partea autorităților competente din jurisdicțiile în care activează entitățile afiliate ale Societății (i.e. Y și Y), în conformitate cu prevederile art. 27 din Legea Nr. 5 din 10 ianuarie 1995 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Y pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital precum și a art. 26 din Decretul nr. 331 din data de 14 octombrie 1986 pentru ratificarea unor tratate internaționale (vizând Acordul pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere încheiat cu Y).

Având în vedere cele de mai sus, XX consideră că a respectat prevederile legislative, aplicând metoda CPN și că a asigurat disponibilitatea informațiilor solicitate de către echipa de inspecție fiscală prin intermediul Cererii de informații cu numărul X/....., în scopul justificării rezultatelor enunțate în cadrul analizelor de comparabilitate efectuate. Astfel, XX solicită considerarea concluziilor enunțate în urma studiilor de comparabilitate efectuate folosind metoda CPN și recalcularea ajustării pentru anul 2013 cu referința exactă asupra tranzacției și entității afiliate vizate în relație cu care echipa de inspecție fiscală a considera ca sunt necesare ajustări de preturi de transfer tinând seama ca valoarea achizițiilor de materii prime reprezintă 96,8% din totalul achizițiilor înregistrate de Societate în relație cu entitățile sale afiliate.

3. Referitor la ajustarea cheltuielilor înregistrate în legătură cu entitățile afiliate, în sensul diminuării acestora pentru anul fiscal 2013, cu suma de Y RON

În scopul aplicării metodei marjei nete de tranzacționare pentru anul 2013 în cadrul Dosarului prețurilor de transfer, au fost efectuate mai multe ajustări ale indicatorilor financiari obținuți, Societatea procedând la justificarea prețurilor de transfer pentru achiziții de materiale, vânzări de produse finite, vânzări de materiale și vânzări de mostre.

În cursul anului 2013 indicatorul NCP ajustat obținut de Societate a fost de 2,01%.

Echipele de inspecție fiscală a decis ajustarea cheltuielilor societății, în sensul diminuării acestora cu suma de X RON, prin respingerea folosirii metodei CPN în beneficiul metodei marjei nete de tranzacționare, abordare contestată la punctul 1 de mai sus a prezentei.

Contrar argumentelor prezentate de societate și a abordării inițiale folosite în cadrul proiectului de RIF, echipa de inspecție fiscală a dispus respingerea ajustărilor de comparabilitate efectuate cu privire la cheltuielile înregistrate de XX cu salariile Directorului General și Directorului Economic.

Referitor la ajustarea în sumă de Y lei echipa de inspecție fiscală nu a precizat entitățile afiliate și tranzacțiile vizate efectuate, fapt ce denotă un tratament superficial adoptat în legătura cu măsurile deja nejustificate impuse asupra Societății.

În ceea ce privește decizia de respingere a acestor ajustări de comparabilitate efectuate, consideră că echipa de inspecție a ignorat argumentele pe care la momentul proiectului de RIF le-a aprobat, fiind de acord cu mecanismul de ajustare folosit având în vedere că în cursul anului 2013, domnul XX, angajat cu contract de mandat în funcția de Director General și domnul XXX angajat cu contract de munca în funcția de Manager Financiar, și-au canalizat activitatea către gestionarea Proiectului de investiții, cheltuielile generate de aceștia în sumă de X RON neputând fi alocate activității curente a Societății.

Cu toate că, prin natura muncii prestate, se poate ca indirect, o proporție redusă din aceste cheltuieli să poată fi alocabile activității curente derulate de Societate în cursul anului 2013, trebuie menționat că excluderea integrală a acestor ajustări de către echipa de inspecție fiscală din calculul indicatorului NCP, insinuează faptul că nici Directorul General și nici Directorul Economic nu au fost implicați activ în dezvoltarea Societății și implementarea Proiectului de investiții, fapt contrazis de strategia XX, care presupune tranziția Societății la noul său obiect de activitate (producția de sticlă auto).

Astfel, prin respingerea integrală a ajustărilor efectuate în legătură cu aceste cheltuieli și considerându-le ca parte a activității de bază derulate de Societate, echipa de inspecție fiscală insinuează, fără a dovedi, că Directorul General și Directorul Economic nu au participat activ în activitatea de start - up a XX și că funcțiile acestora s-au rezumat la activități generale de management efectuate în legătură cu activitatea derulată de Societate înaintea tranziției spre producția de sticlă auto, aspecte nedovedite de echipa de inspecție fiscală și care vin în contradicție atât cu strategia Galsscorp prezentată în cadrul secțiunii 4.3 a Dosarului de preturi de transfer cât și cu abordarea avută de echipa de inspecție fiscală la momentul Proiectului de RIF când argumentele prezentate cu privire la operarea acestor ajustări au fost considerate valabile.

Având în vedere aspectele prezentate, consideră respingerea integrală a ajustărilor efectuate cu privire la cheltuielile salariale înregistrate în legătura cu Directorul General și Directorul Economic ca fiind nejustificată.

În acest sens, solicită reconsiderarea abordării de a respinge integral ajustările operate de Societate cu privire la calculul indicatorului NCP obținut în anul 2013 și recalcularea ajustării de prețuri de transfer prin diminuarea cheltuielilor înregistrate de Societate în relația cu entitățile sale afiliate în cursul anului 2013, astfel încât aceasta să nu aibă impact asupra cheltuielilor înregistrate de Societate în legătură cu achizițiile de materii prime efectuate de la entitățile afiliate, pentru care s-a dovedit respectarea principiului valorii de piață prin aplicarea corectă și justificată a metodei CPN. De asemenea, solicită ca ajustarea recalculată pentru anul 2013, să fie însoțită de referințe directe cu privire la entitățile afiliate și tipurile de tranzacții vizate de ajustarea prețurilor de transfer.

4. Cu privire la recalcularea marjelor de adaos comercial net (NCP) obținute de Societate în cursul anilor 2014, 2015 și 2016.

În scopul aplicării metodei marjei nete de tranzacționare, în cadrul Dosarului prețurilor de transfer, au fost efectuate mai multe ajustări ale indicatorilor financiari obținuți de Societate în perioada iulie 2012 - septembrie 2016, astfel că XX a recurs la suplimentarea informațiilor înglobate în cadrul Dosarului prețurilor de transfer având în vedere următoarele:

- Corectarea erorilor de prelucrare a informațiilor financiare din cadrul documentației de prețuri de transfer și recalcularea indicatorilor de profitabilitate ai societății;

- Prezentarea de documente justificative în scopul susținerii validității ajustărilor operate, precum și corectarea sumelor ajustate în cazul erorilor de prelucrare.

Astfel, marjele de adaos comercial net calculate pentru perioada supusă analizei, precum și marjele de adaos comercial net obținute de entitățile comparabile au fost următoarele:

Indicator	X	X	X	X	ian. – sept.X	Media ponderată X - X
Minim	4,54 %	0,17 %	-11,31 %	-8,24 %	-	0,40 %
Cuartila inferioară	5,78 %	2,80 %	0,90 %	2,03 %	-	2,26 %
Mediana	6,52 %	5,44 %	4,27 %	3,12 %	-	3,76 %
Cuartila superioară	7,72 %	13,71 %	7,91 %	5,01 %	-	7,97 %
Maxim	18,63 %	19,99 %	21,29 %	27,22 %	-	21,45 %
Indicator înregistrat de societate	32,05 %	2,01 %	13,32 %	2,22 %	26,22%	2,22 %

Echipele de inspecție fiscală a dispus recalcularea marjelor de adaos comercial net (NCP) obținute de societate în cursul anilor 2014, 2015 și 2016, fără a oferi o justificare rezonabilă în acest sens, deși au fost prezentate argumente în susținere în cadrul răspunsului la cererea de completare, cu privire la ajustările efectuate în legătură cu indicatorii de profitabilitate obținuți în cursul perioadelor în care au existat diferențe între situația de fapt și interpretarea echipei de inspecție fiscală.

a) Analizând datele financiare pentru perioada iulie - decembrie 2012, având în vedere perioada de tranziție și dezvoltare a societății în care, activitatea de producție este în descreștere de-a lungul anului, consideră că folosirea indicatorului de profitabilitate calculat secvențial pentru a doua jumătate a anului nu reflecta în mod rezonabil activitatea de producție, astfel, pentru a reflecta profitabilitatea activității de producție în vederea analizării prețurilor de transfer, s-a considerat ca fiind adecvată calcularea NCP pentru întregul an fiscal ianuarie - decembrie 2012, indicatorul obținut fiind de 32,05 %

În cadrul proiectului de RIF, echipa de inspecție fiscală a considerat în mod nejustificat că acest NCP (32,05%) se situează în interiorul intervalului intercuartilă calculat pentru anul 2012, acesta situându-se de fapt, peste cuartila superioară a acestui interval (7,72%), fapt semnalat de societate în cadrul punctului de vedere. Cu toate acestea, echipa de inspecție fiscală nu a dispus diminuarea veniturilor impozabile sau majorarea cheltuielilor deductibile înregistrate de societate în cursul anului 2012, tratând cu superficialitate argumentele prezentate în acest sens, drept pentru care solicităm ajustarea veniturilor impozabile/cheltuielilor deductibile înregistrate de Societate în cursul anului 2012 astfel încât indicatorul NCP obținut de XX să fie egal cu mediana intervalului de comparabilitate aferent acestui an (6,52%) pentru evitarea aplicării selective a principiului valorii de piață.

Pentru anul 2013 argumentăm că, echipa de inspecție a considerat că societatea a înregistrat cheltuieli adiționale ca urmare a derulării de tranzacții intra-grup, motiv pentru

care a procedat la ajustarea acestor cheltuieli în sensul diminuării acestora. Mai mult echipa de inspecție fiscală nu a oferit argumente din care să reiasă că veniturile adiționale/cheltuielile reduse înregistrate de societate ar proveni din alte surse față de tranzacțiile intra-grup derulate.

b) Din analiza datelor financiare, pentru anul fiscal 2014 societatea a calculat un NCP ajustat de 13,32%.

Echipa de inspecție fiscală a recalculat indicatorul NCP, prin excluderea din calcul a cheltuielilor înregistrate de societate în legătură cu salariile aferente Directorului General și Directorului Economic, rezultând un indicator de 3,41%.

Această diferență, este rezultatul deciziei echipei de inspecție fiscală de a nu lua în considerare ajustările de comparabilitate efectuate cu privire la „Cheltuielile înregistrate cu Directorul General și Directorul Financiar” în valoare de X RON .

În ceea ce privește decizia de respingere a ajustărilor de comparabilitate efectuate, precizează că în cursul anului 2014, Dl. XX, angajat cu contract de mandat în funcția de Director General și Dl. XXX angajat cu contract de munca în funcția de Manager Financiar, și-au canalizat în continuare activitatea către gestionarea Proiectului de investiții, cheltuielile generate de aceștia în sumă de X RON neputând fi alocate activității curente a societății.

Cu toate că, prin natura muncii prestate, se poate ca indirect, o proporție redusă din aceste cheltuieli să poată fi alocabilă activității curente, derulate de societate în cursul anului 2014, trebuie menționat, că excluderea integrală a acestor ajustări de către echipa de inspecție fiscală din calculul indicatorului NCP, indică faptul că nici Directorul General și nici Directorul Economic nu au fost implicați activ în dezvoltarea Societății și implementarea Proiectului de investiții, fapt ce contrazice strategia XX care presupune tranziția la noul sau obiect de activitate (producția de sticlă auto).

Astfel, prin respingerea ajustărilor efectuate în legătura cu aceste cheltuieli și considerându-le integral, ca parte a activității de bază derulate de societate, echipa de inspecție fiscală indică, fără a dovedi, că Directorul General și Directorul Economic nu au participat activ în activitatea de start-up a XX și că funcțiile acestora s-au rezumat la activități generale de management efectuate în legătură cu activitatea derulată de societate înaintea tranziției spre producția de sticlă auto, aspecte nedovedite și neargumentate de echipa de inspecție fiscală, care vin în contradicție cu strategia Galsscorp prezentată în cadrul secțiunii 4.3 a Dosarului prețurilor de transfer.

Ca urmare a acestei abordări, echipa de inspecție fiscală a calculat în mod nejustificat un NCP ajustat pentru XX pentru anul 2014 (3,41%) și a concluzionat ca acest indicator se situează în interiorul intervalului intercuartilar calculat pentru anul 2014 (0,90% cuartila inferioară - 7,91% cuartila superioară), evitând astfel necesitatea de a efectua ajustările necesare care să conducă la diminuarea bazei impozabile înregistrate de XX în anul 2014.

Având în vedere argumentele prezentate, XX solicită considerarea integrală a ajustărilor referitoare la „Cheltuieli înregistrate cu Directorul General și Directorul Financiar” pentru anul 2014 precum și calcularea indicatorului NCP în consecință. De asemenea, solicită ajustarea ulterioară a bazei impozabile aferente anului 2014 în sensul diminuării acesteia până la tendința centrală a pieței aferentă anului 2014 (4,27%) cu specificarea clară a entităților afiliate și a tipurilor de tranzacții vizate de ajustarea prețurilor de transfer.

c) Pentru anul 2015, în scopul prezentării unei imagini cât mai exacte a profitabilității activității de producție a societății, s-a urmărit ajustarea indicatorului de profitabilitate aferent activității de producție în funcție de capacitatea de producție, prin raportare la nivelul unei capacități optime de producție de 80%. Nivelul optim de 80% a

fost stabilit prin prisma faptului că activitatea XX implică nevoia de disponibilitate permanentă a 20% din capacitatea de producție pentru faza de testare a noilor produse ce vor intra mai apoi în procesul de fabricare în serie.

Astfel, considerând că nivelul optim de producție la care costurile fixe înregistrate ar fi acoperite este de 80%, s-a urmărit ajustarea acestora în funcție de capacitatea de producție reală înregistrată de societate în anul 2015.

În cadrul Dosarului de preturi de transfer s-a urmărit ajustarea costurilor fixe de producție luând în considerare valoarea aproximată a producției reale a Societății (i.e. 18%), urmând ca ulterior să fie adusă la cunoștința echipei de inspecție fiscală valoarea recalculată exactă a capacității de producție a Societății (17,88%), în scopul pregătirii unei calculații exacte și fidele indicatorului de profitabilitate înregistrat.

În sensul delimitării veniturilor și cheltuielilor aferente producției, ulterior, au fost excluse din calcul veniturile și cheltuielile aferente investițiilor ori altor activități decât cele de producție, metoda de calcul pornind de la centrele de cost aferente activității de producție și veniturile înregistrate din vânzarea produselor finite, astfel NCP ajustat obținut de XX în cursul anului 2015 este de 2,22%. Cu toate acestea, echipa de inspecție fiscală a luat în considerare datele din Dosarul prețurilor de transfer unde indicatorul NCP ajustat obținut conform calculelor efectuate a fost de (2,04%) și nu informațiile furnizate de societate.

Având în vedere cele menționate anterior, solicită calcularea indicatorului NCP ajustat pentru anul 2015 conform valorilor furnizate de către Societate prin Răspunsul la cererea de completare.

De asemenea, pentru anul 2016, în aceeași manieră similară anului 2015, societatea a calculat un indicator NCP de 26,22 %, echipa de inspecție fiscală luând în considerare datele din Dosarul prețurilor de transfer unde indicatorul NCP ajustat obținut conform calculelor efectuate a fost de (25.93 %) și nu informațiile furnizate de societate.

Concluzionând, solicită recalcularea indicatorului NCP ajustat aferent anului 2016, astfel încât să reflecte valorile prezentate de societate, precum și ajustarea prețurilor de transfer practicate de XX în cursul anului 2016, în sensul diminuării bazei impozabile până la tendința centrală a pieței.

5. Ajustarea prețurilor de transfer aferente cheltuielilor cu dobânzile înregistrate de Societate în relație cu împrumuturile primite de la entitățile sale afiliate

Societatea considera nefondate constatările echipei de inspecție fiscală cu privire la nivelul ratei de dobânda practică între entitățile afiliate și XX în perioada analizată ținând cont de circumstanțele financiare ale acesteia.

În vederea analizării conformității principiului valorii de piață a ratelor de dobândă practicate între entitățile afiliate ale grupului XX, echipa de inspecție fiscală trebuia să ia în considerare examinarea prețului de piață, în conformitate cu prevederile normelor metodologice date în aplicarea art.11, alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, care presupune, printre altele, analizarea următoarelor :

"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;[...]

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."

Mai mult, conform reglementarilor Ghidului OCDE, "Analiza detaliată reprezintă un pas esențial în analiza comparabilității. Aceasta poate fi definită ca o analiză a factorilor din industrie, concurențiali, a factorilor economici și de reglementare și alte elemente care afectează contribuabilul și mediul său, în contextul examinării tranzacțiilor specifice în cauză. Aceasta etapă contribuie la înțelegerea condițiilor din tranzacția controlată de contribuabil, precum și a tranzacțiilor necontrolate care trebuie comparate, în special a circumstanțelor economice ale tranzacției".

Conform reglementarilor locale și internaționale este necesară analizarea conformității cu principiul valorii de piață în strânsă legătura cu circumstanțele economice și financiare specifice societății. Menționează că în cursul perioadei analizate, XX a urmărit prin politica sa de finanțare, obținerea resurselor necesare investițiilor prin contractarea finanțărilor în relația cu entități independente, aspect susținut de faptul că în decursul acestei perioade a primit finanțări atât din partea entităților afiliate cât și din partea creditorilor terți. Societatea a accesat finanțări din cadrul grupului XX, având în vedere poziția financiară nefavorabilă a acesteia, a factorilor obiectivi legați de indicatorii economici de profitabilitate precum și a gradului de îndatorare, fapt ce a condus la întâmpinarea de dificultăți majore în contractarea de împrumuturi de la creditori independenți.

Astfel, XX a contractat în 18.10.2012 primul credit de la YY în valoare de X XXEUR, deoarece se afla în poziția de neplată a 6 contracte de leasing ce erau în derulare, pentru care înregistra datorii neplătite și penalități aferente. Mai mult, societatea urmărea achiziționarea terenului și a halelor de producție deținute de X SRL, în vederea îndeplinirii criteriilor aferente proiectului de investiții aflându-se în stadiul incipient al procesului de extindere a capacității de producție. Având în vedere indicatorii financiari neperformanți, societatea s-a aflat în imposibilitatea de a accesa un credit pentru investiții de la creditori independenți, singura opțiune viabilă în vederea îndeplinirii obiectivului pe termen lung fiind aceea de contractare a împrumutului în valoare de X XX EUR de la Y.

În continuare, finanțările primite de XX în cursul anului 2014 de la entitățile afiliate au fost folosite pentru achiziția de mijloace fixe și desfășurarea activităților curente întrucât având capitalurile proprii în scădere, societatea nu a reușit în primele luni ale anului să acceseze credite din partea creditorilor independenți, prin urmare, activitatea de finanțare a fost efectuată prin folosirea liniei de finanțare contractată anterior și prin contractarea unei noi linii de creditare de la Y.

Analiza tranzacțiilor de împrumut derulate de XX, independent de o analiză a poziției financiare a acestei este una incompletă, ce nu urmărește principiile de prețuri de transfer reglementate local și completate de prevederile internaționale.

Mai mult, în susținerea poziției de conformitate cu principiul valorii de piață a tranzacțiilor de finanțare derulate de XX și urmărirea de către aceasta a beneficiului economic pe termen lung, reiterăm faptul că orientarea spre o politică ce vizează finanțarea din surse independente este și prin faptul că în cursul anului 2014, ca urmare a îmbunătățirii indicatorilor financiari, XX a contractat facilități de creditare de la entitatea terță X, iar imediat după primirea finanțării de la Statul Roman, XX a achitat împrumuturile contractate în relația cu Y, ceea ce îi conferă o poziție favorabilă din punct de vedere al indicatorilor financiari pentru a contracta mai departe facilitățile de creditare în relația cu YY.

De asemenea, odată cu îmbunătățirea poziției financiare a societății, relația de creditare stabilită între XX și YY a fost folosită ca și comparabilă internă pentru modificarea dobânzilor practicate de către YY în relația cu XX.

Societatea susține ca nefondate constatările echipei de inspecție fiscală privind neconformitatea tranzacției cu principiul valorii de piață și stabilirea ajustărilor privind diminuarea cheltuielilor înregistrate cu dobânzile aferente creditelor contractate de XX de la entitățile sale afiliate, considerând că aceasta nu urmărește reglementările locale și

internaționale privind analizarea conformității cu principiul valorii de piața prin prisma circumstanțelor cazului individual.

În privința Dispoziției de măsuri și a Deciziei privind modificarea bazei impozabile, având în vedere că măsurile dispuse de inspectorii fiscali prin aceste acte administrativ-fiscale reprezintă rezultatul direct și nemijlocit al constatărilor organelor fiscale cu privire la TVA, impozit pe profit și prețurile de transfer pe care Societatea le contesta, solicită anularea în parte a actelor administrative - fiscale subsecvente Deciziei de impunere, ca urmare a anulării Deciziei de impunere cu privire la sumele stabilite suplimentar cu titlu de TVA și impozit pe profit.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii, în temeiul principiului "accessorium sequitur principalae", solicită anularea obligațiilor fiscale accesorii aferente TVA și impozitului pe profit în sumă totală de X lei, invocând aceleași considerente expuse în cadrul secțiunilor dedicate TVA și impozitului pe profit. Potrivit doctrinei, acest adagiu latin este folosit pentru a exprima regula în baza căreia bunul, contractul, dreptul sau obligația accesorie urmează soarta juridică a celui/celei principal/e, de care depinde.

Acest principiu este aplicabil și în materie fiscală, stingerea unei obligații principale determinând implicit stingerea celei accesorii.

Având în vedere că obligațiile fiscale impuse în sarcina societății, prin Deciziile de accesorii, reprezintă rezultatul direct și nemijlocit al constatărilor eronate ale inspectorilor fiscali cu privire la obligațiile fiscale principale (impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată), solicită organului de soluționare să constate incidența, în speța, și a principiului general de drept „resoluto iure dantis, resolvitur ius accipientis”, în temeiul căruia se impune anularea acestor acte administrative - fiscale subsecvente (deciziile de accesorii), ca urmare a anulării actelor principale (Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală).

În temeiul art. 276 alin. (5) din Codul de Procedură Fiscală, societatea solicită susținerea contestației oral, precum și stabilirea audienței prin indicarea datei, locului și orei la care va avea loc această susținere.

Concluzionând, societatea solicită

a) anularea parțială a Deciziei de impunere, a deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii și a Raportului de inspecție fiscală pentru suma de X lei reprezentând:

- TVA colectată suplimentar în quantum de X lei, precum și accesoriile aferente în valoare totală de X lei.

- impozit pe profit suplimentar în quantum de X lei și accesoriile aferente în valoare totală de X lei;

- obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în quantum de X lei

b) anularea parțială a Deciziei privind modificarea bazei impozabile privind diminuarea pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți înscrisa în declarația de impozit pe profit aferentă anului 2012, în valoare de X lei și a măsurii de diminuare a pierderii fiscale în valoare de X lei înregistrată de XX în perioada 2013 - 2015

c) anularea parțială a Dispoziției de masuri în ceea ce privește:

- obligația Societății de a înregistra în evidența contabilă și în registrul de evidență a cheltuielilor nedeductibile în sumă de X RON aferentă achizițiilor de servicii de la YY PFA din perioada februarie - septembrie 2016,

- rectificarea declarației 101 privind Impozitul pe profit aferent anului 2016 în sensul includerii la categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a sumei de de X RON aferentă achizițiilor de servicii de la YY PFA

- rectificarea declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2016 în sensul recunoașterii unei pierderi fiscale de recuperat din anii precedenți în sumă de X RON

- obligația Societății de a înregistra în evidența contabilă TVA suplimentar de plată în sumă de X RON aferentă serviciilor primite de la YY PFA.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F- X, precum și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F- X emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- X, referitor la aspectele contestate, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Inspecția fiscală s-a efectuat în baza avizului de inspecție nr. X/ ..., emis de D.G.R.F.P Galați – A.J.F.P XXX și a cuprins perioada 01.07.2012 – 30.09.2016 pentru impozitul pe profit și 01.02.2016 – 30.11.2016 pentru TVA.

În perioada supusă inspecției fiscale societatea a desfășurat activități de prelucrarea și fasonarea sticlei plate, conform obiectului de activitate, CAEN X.

În anul 2012 s-a modificat structura actionariatului XX, 90% din acțiuni fiind cumpărate de compania YY (X) divizia de investiții financiare a grupului de companii Y Y deținut de corporația turcă XX .

Structura actionariatului companiei XX a fost până la 17 octombrie 2016 următoarea:

X X X ., societate comercială cu răspundere limitată, cu sediul în Amsterdam, Olanda, înregistrată în Registrul Camerei de Comert sub nr. X , deținătoare a X acțiuni, cu o valoare nominală de 0,1 RON fiecare și o valoare totală de X RON, reprezentând 90% din capitalul social și din drepturile de vot ale Societății.

S.C. XX S.R.L., societate comercială cu răspundere limitată, având sediul social în str. Cpt. Av. XX, nr. 14, Etaj 1, Camera nr. 03, Sector XX, înregistrată în Registrul Comertului București sub nr.X, cod unic de înregistrare RO X, deținătoare a YY acțiuni nominative, cu o valoare nominală de 0,1 RON fiecare și o valoare totală de YY RON, reprezentând 10% din capitalul social și din drepturile de vot ale Societății.

După data de 17 octombrie 2016, urmare a achiziționării de către YY și YY. a acțiunilor deținute de S.C. XX S.R.L. structura actionariatului este următoarea:

- X X X ., societate comercială cu răspundere limitată, cu sediul în Amsterdam, Olanda, înregistrată în Registrul Camerei de Comert sub nr. X , deținătoare a X acțiuni, cu o valoare nominală de 0,1 RON fiecare și o valoare totală de X RON, reprezentând Y% din capitalul social și din drepturile de vot ale Societății.

- YY., societate comercială cu răspundere limitată, cu sediul în Amsterdam, Olanda, înregistrată în Registrul Camerei de Comert sub nr. X, deținătoare a unei acțiuni, cu o valoare nominală de 0,1 RON fiecare și o valoare totală de 0,10 RON, reprezentând 0,0000027% din capitalul social și din drepturile de vot ale Societății.

La 29 decembrie 2016 ca urmare a majorării capitalul social la XXX RON, structura actionariatului este:

- X X X , societate comercială cu răspundere limitată, cu sediul în Amsterdam, Olanda, înregistrată în Registrul Camerei de Comert sub nr. X , deținătoare a YY acțiuni, cu o valoare nominală de 0,1 RON fiecare și o valoare totală de XX RON, reprezentând X % din capitalul social și din drepturile de vot ale societății.

- X, societate comercială cu răspundere limitată, cu sediul în Amsterdam, Olanda, înregistrată în Registrul Camerei de Comert sub nr. Y, deținătoare a X acțiuni, cu o valoare nominală de 0,1 RON fiecare și o valoare totală de X RON, reprezentând Y% din capitalul social și din drepturile de vot ale societății.

X X X . este deținută în procent de 100% de compania turcă Y Y.

Capitalul social al companiei XX este în valoare de X RON, reprezentând X acțiuni nominative având o valoare nominală de 0,1 RON pe acțiune, subscris în întregime și vărsat.

Noul acționariat (compania X) al companiei XX a contribuit la dezvoltarea acesteia în domeniul producției de geamuri pentru industria automotive, prin experiența pe care o deține în acest domeniu, prin relațiile comerciale dezvoltate până în prezent cu importanți producători auto (X, X, X, X), prin infuzia de capital și de know-how în domeniul producției de geamuri pentru industria automotive.

A. Impozitul pe profit

Reglementat de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare -Titlul II și de H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 31.12.2015 precum și Legea 227/2015 privind Codul Fiscal începând cu 01.01.2016 și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal.

1. Perioada supusa inspectiei: 01.07.2012 – 30.09.2016

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, a rezultat faptul că, în anul 2012 societatea a înregistrat o pierdere de recuperat în anii următori în sumă de X lei, astfel:

- venituri totale	X lei;
- cheltuieli totale	X lei;
- profit contabil rezultat	X lei
- cheltuieli nedeductibile fiscal	X lei;
- profit impozabil	X lei;
- deduceri	X lei, din care:
- rezervă legală (X*5%)	X lei;
- cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate din perioada precedentă	X lei;
- recalculare amortizare fiscală aferentă valorii rămase neamortizate a mijloacelor fixe amortizabile	X lei
- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți	X lei;
- pierdere fiscală de recuperat în anii următori	X lei.

Organele de inspecție fiscală, urmarea verificării documentelor contabile puse la dispoziție de către contribuabil au stabilit pentru anul 2012 un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei, constatând următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat sub nr.F- X, pentru activitatea desfășurată de contribuabil până la 30.06.2012 organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală la data de 31.12.2011 în sumă de X lei, de recuperat pentru anii următori;

Din cuprinsul acestui raport reiese că nu sunt înscrise constatări referitoare la alte sume care trebuiau să fie reportate în perioada următoare, respectiv cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar nedeductibile fiscal în anul 2011 care trebuiau reportate în anul fiscal 2012 (randul 32 din declarația 101), astfel că, la definitivarea declarației 101 privind impozitul pe profit pentru anul de raportare 2012, contribuabilul a înscris eronat la randul 15 "Cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă" suma de X lei, suma inclusă la randul 19 "Total deduceri";

La randul 40 "Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți" din declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul de raportare 2012, contribuabilul a înscris eronat suma de XXX lei, în loc de XXX lei, așa cum a fost stabilit în raportul de inspecție fiscală precedent, cu o diferență de XXX lei.

Pentru perioada 01.07.2012 - 31.12.2012, urmare a constatarilor înscrise la capitolul "Dosarul prețurilor de transfer" din prezentul raport de inspecție fiscală, s-a stabilit o ajustare a cheltuielilor cu dobânzile datorate persoanelor afiliate în sumă de X lei, în sensul diminuării acestora.

În aceste condiții s-a procedat la recalcularea bazei impozabile pentru anul fiscal 2012 și a impozitului pe profit, rezultând o diferență de plată la bugetul de stat în sumă de X lei, astfel:

- anulare deducere înscrisă la randul 15 din declarația 101 în suma de X lei reprezentând "Cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă", suma inclusă la randul 19 "Total deduceri";

- anulare pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în suma de XXX lei, inclusă în totalul de la randul 40 din declarația 101;

- pierdere fiscală determinată de contribuabil prin declarația 101 an fiscal 2012 în suma de XX lei;

ajustare cheltuieli cu dobânzile datorate persoanelor afiliate cu suma de X lei

- mod de calcul impozit pe profit stabilit suplimentar de plată: $(X \text{ lei} + XXX \text{ lei} + X \text{ lei} - XX \text{ lei}) = XX \text{ lei}$ baza impozabilă $XX \text{ lei} \times 16\% = X \text{ lei}$ impozit pe profit

2. Pentru anul fiscal 2013, din verificarea documentelor prezentate de societate, s-a constatat că societatea a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de X lei.

Prin declarația inițială privind impozitul pe profit 101 pentru anul 2013, depusă de contribuabil la autoritățile fiscale cu nr.F XX , a fost stabilită o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de XXX lei, astfel:

- venituri totale = X lei

- cheltuieli totale = X lei

- pierdere contabilă = X lei

- **cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, din care cele mai**

semnificative au fost:

- cheltuieli cu amenzi și penalități, buget = X lei

- cheltuieli cu penalități datorate tertilor = X lei

- cheltuieli cu primele de asigurare = X lei

- cheltuieli cu reparațiile = X lei

- cheltuieli de protocol = X lei

- cheltuieli cu piesele de schimb auto = X lei

- cheltuieli cu taxe auto = X lei

- cheltuieli cu consumul de carburanți peste cotele legale = X lei

- cheltuieli cu servicii prestate de terți = X lei

- cheltuieli cu dobânzile bancare peste limitele legale = X lei

- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe = X lei

- cheltuieli cu provizioanele nedeductibile fiscal = X lei

- cheltuieli cu activele cedate-partial nedeductibile fiscal = X lei

- alte cheltuieli nedeductibile fiscal = X lei

- deduceri în suma de X lei: - recalculare amortizare fiscală aferentă valorii

ramase neamortizate a mijloacelor fixe

- amortizabile = X lei (X lei/lună x 12 luni)

- venituri neimpozabile = X lei

- **pierdere fiscală în anul curent** = X lei (X lei - X lei + X lei + X lei)

- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = XX lei

- impozit pe profit = 0 lei

- pierdere fiscală de recuperat în anii următori = X lei (X lei + XX lei)

3. Pentru anul fiscal 2014, din verificarea documentelor prezentate de societate, s-a constatat că societatea a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de X lei.

Prin declaratia inițială privind impozitul pe profit 101 pentru anul 2014, depusă de contribuabil la autoritățile fiscale cu nr.F XX- / , a fost stabilită o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de X lei, astfel:

- venituri totale = X lei
- cheltuieli totale = X lei
- pierdere contabilă = X lei
- **cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de X lei, din care cele mai semnificative au fost:**
 - cheltuieli cu amenzi și penalități, buget = X lei
 - cheltuieli cu penalități datorate terților = X lei
 - cheltuieli cu primele de asigurare = X lei
 - cheltuieli cu reparațiile = X lei
 - cheltuieli de protocol = X lei
 - cheltuieli cu piesele de schimb auto = X lei
 - cheltuieli cu taxe auto = X lei
 - cheltuieli cu sponsorizări, donații = X lei
 - cheltuieli cu consumul de carburanți peste cotele legale = X lei
 - cheltuieli cu servicii prestate de terți = X lei
 - cheltuieli cu deplasările peste limitele legale = X2 lei
 - cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe = X lei
 - alte cheltuieli nedeductibile fiscal = X lei
 - deduceri în suma de X lei:
 - recalculare amortizare fiscală aferentă valorii ramase neamortizate a mijloacelor fixe amortizabile = X lei (X lei/lună x 12 luni)
- **pierdere fiscală în anul curent = X lei (X lei - X lei+X lei)**
 - pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = X12 lei
 - impozit pe profit = 0 lei
 - pierdere fiscală de recuperat în anii următori = X lei (X lei+X lei)

4. Pentru anul fiscal 2015, din verificarea documentelor prezentate de societate, s-a constatat că societatea a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de X lei .

Prin declaratia inițială privind impozitul pe profit 101 pentru anul 2014, depusă de contribuabil la autoritățile fiscale cu nr.F XX a fost stabilită o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de XXX lei, astfel:

- venituri totale = X lei
- cheltuieli totale = X lei
- pierdere contabilă = X lei
- **cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, din care cele mai semnificative au fost:**
 - cheltuieli cu amenzi și penalități, buget = X lei
 - cheltuieli cu penalități datorate terților = X lei
 - cheltuieli cu primele de asigurare = X lei
 - cheltuieli cu reparațiile = X lei
 - cheltuieli de protocol = X lei
 - cheltuieli cu taxe auto = X lei
 - cheltuieli cu consumul de carburanți peste cotele legale = X lei
 - cheltuieli cu servicii prestate de terți = X lei
 - cheltuieli cu deplasările peste limitele legale = X lei
 - cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe = X lei

- cheltuieli cu provizioane pt.CO neefectuate = X lei
- cheltuieli cu provizioane pt.deprecierea activelor circulante = X lei
- cheltuieli cu dobanzi și diferențe de curs valutar reportate pentru perioada următoare = X lei
- alte cheltuieli nedeductibile fiscal = X lei
- deduceri în sumă de X lei:
 - recalculare amortizare fiscală aferentă valorii rămase neamortizate a mijloacelor fixe amortizabile = X lei (X lei/luna x 12 luni)
 - recalculare amortizare fiscală aferentă mijloacelor fixe în conservare devenită deductibilă = X lei
- venituri neimpozabile = X lei
- **pierdere fiscală în anul curent** = X lei (X lei - X lei+X lei+X lei)
- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = X lei
- impozit pe profit = 0 lei
- pierdere fiscală de recuperat în anii următori = X lei (X lei+X lei)

5. Pentru perioada 01.01.2016 - 30.09.2016 din documentele prezentate, respectiv registrul de evidență fiscală, balanțele de verificare încheiate pentru fiecare lună de la finele trimestrului, au rezultat următoarele:

- trimestrul I : X lei pierdere contabilă
- trimestrul II : X lei pierdere contabilă, cumulat de la începutul anului fiscal
- trimestrul III : X lei pierdere contabilă, cumulat de la începutul anului fiscal

Pentru determinarea bazei de impunere (a profitului impozabil) cumulat de la începutul anului fiscal au fost luate în considerare următoarele elemente:

- venituri totale = X lei
- cheltuieli totale = X lei
- pierdere contabilă = X lei
- **cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de X lei, din care cele mai semnificative au fost:**
 - cheltuieli cu amenzi și penalități, buget = X lei
 - cheltuieli cu penalități datorate terților = X lei
 - cheltuieli cu primele de asigurare = X lei
 - cheltuieli cu reparațiile = X lei
 - cheltuieli de protocol = X lei
 - cheltuieli cu taxe auto = X lei
 - cheltuieli cu consumul de carburanți peste cotele legale = X lei
 - cheltuieli cu servicii prestate de terți = X lei
 - cheltuieli cu deplasările peste limitele legale = X lei
 - cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe nedeductibile fiscal = X lei
 - cheltuieli de exploatare privind provizioanele = X lei
 - cheltuieli cu dobanzi și diferențe de curs valutar reportate pentru perioada următoare = X lei
 - cheltuieli cu pierderile din creanțe și debitori diverși = X lei
 - alte cheltuieli nedeductibile fiscal = X lei
 - deduceri în sumă de X lei:
 - cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă în valoare de X lei
 - recalculare amortizare fiscală aferentă valorii rămase neamortizate a mijloacelor fixe amortizabile = X lei (X lei/luna x 9 luni)
 - recalculare amortizare fiscală aferentă mijloacelor fixe în conservare devenită deductibilă = X lei

- venituri neimpozabile = X lei (reluare la venituri provizioane nedeductibile fiscal in anul precedent si nedeductibile fiscal in perioada 01.01.2016-30.09.2016)
- **pierdere fiscală în anul curent** până la data de 30.09.2016 = X lei (X lei - X lei + X lei + X lei)

Din verificarea documentelor contabile puse la dispozitie de reprezentantii legali contribuabilei, s- a stabilit o diminuare a pierderii fiscale cu suma X X lei față de pierderea fiscală înregistrata în evidență contabilă și fiscală la finele anului 2015 în sumă de X lei și o diminuare a pierderii fiscale cu suma de X lei față de pierderea fiscală înregistrată în evidența contabilă în perioada 01.01.2016 - 30.09.2016 in suma de X lei, astfel:

- **în anul de raportare 2013** prin declaratia 101 privind impozitul pe profit, contribuabilul a înscris eronat la randul 40 "Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți" suma de XX lei, în condițiile în care anul fiscal 2012 s-a încheiat cu profit impozabil;

- urmare a constatarilor înscrise la capitolul "Dosarul prețurilor de transfer" în prezentul raport de inspectie fiscală, s-a stabilit o ajustare a costurilor cu achizițiile de bunuri și servicii de la persoanele afiliate în sumă de Y lei, urmare a reanalizării indicatorului marjei de adaos comercial net pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, în sensul diminuării acestora;

In aceste conditii s-a procedat la recalcularea bazei impozabile a anului 2013, rezultand o diminuare a bazei impozabile cu suma de X lei, astfel:

- pierdere fiscală determinata de contribuabil prin declaratia privind impozitul pe profit 101 aferentă anului 2013 în suma de X lei, de recuperat în anii următori, a fost diminuată cu:

- suma de XX lei reprezentând pierdere de recuperat din anii precedenți preluată eronat la randul 40 din declaratia 101

- suma de Y lei reprezentând ajustarea costurilor cu achizițiile de bunuri și servicii de la persoane afiliate din "Dosarul prețurilor de transfer" rezultând o pierdere de recuperat în anii următori în sumă de X lei (X lei – XX lei – Y lei)

- **în anul de raportare 2014** prin declarația 101 privind impozitul pe profit, contribuabilul a înscris eronat la randul 40 "Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți" suma de X lei, mai mult cu suma de X lei,

Urmare a constatarilor înscrise la capitolul "Dosarul prețurilor de transfer" în prezentul raport de inspectie fiscală s-a stabilit o ajustare a cheltuielilor cu dobânzile datorate persoanelor afiliate în sumă de X lei pentru perioada 01.01.2014 -31.12.2014, în sensul diminuării acestora, rezultand o pierdere fiscală de recuperat in anii următori in suma de X lei

In aceste condiții s-a procedat la recalcularea bazei impozabile a anului 2014, astfel:

- pierdere fiscală determinata de contribuabil prin declaratia 101 pentru anul 2014 în suma de X lei, de recuperat în anii următori a fost diminuată cu suma de X lei reprezentând pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți preluată eronat și inclusa în totalul de la randul 40 din declaratia 101, precum și cu suma de X lei aferentă ajustării cheltuielilor cu dobânzile datorate persoanelor afiliate , rezultând o pierdere fiscală de recuperat in anii următori în sumă de X lei (X lei - X lei - X lei).

- în anul de raportare 2015 prin declaratia 101 privind impozitul pe profit, contribuabila a înscris eronat la randul 40 "Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți" suma de X lei, mai mult cu suma de X lei (X lei + X lei).

Urmare a constatarilor înscrise la capitolul "Dosarul prețurilor de transfer" în prezentul raport de inspectie fiscală s-a stabilit o ajustare a cheltuielilor cu dobanzile datorate persoanelor afiliate in suma de X lei pentru perioada 01.01.2015 -31.12.2015, în sensul diminuării acestora , rezultând o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de X lei, astfel:

- pierdere fiscală determinată de contribuabil prin declarația 101 pentru anul 2015 în sumă de X lei, de recuperat în anii următori, a fost diminuată cu suma de X lei reprezentând pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți și inclusă în totalul de la randul 40 din declarația 101, precum și cu suma de X lei aferentă ajustării cheltuielilor cu dobânzile datorate persoanelor afiliate,, rezultând o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de X lei (X lei - X lei - X lei)

În concluzie, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 pierderea fiscală stabilită de contribuabil de X lei se diminuează cu suma de X X lei [(an 2013 - X lei) + (an 2014 - X lei) + (an 2015 - X lei)].

Astfel, s-a constatat că nu au fost respectate prevederile: art.26 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.82, alin.(3) din O.G nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, art.31(1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 01.01.2016-30.09.2016, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă, conform Registrului de evidența fiscală, o pierdere fiscală în suma de X lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie – septembrie 2016 au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli cu prestări servicii în suma de X lei baza impozabilă facturate de XX Persoana Fizică Autorizată, având numărul de înregistrare la Registrul Comerțului XX și cod de înregistrare fiscală RO XX, care au fost incluse de contribuabil în categoria cheltuielilor deductibile fiscal; facturile emise de acest furnizor sunt însoțite de un document denumit "Anexa la factura... din ", în care sunt înscrise următoarele informații:

exemplu: anexa la factura nr.X din 20.07.2016

"În cadrul proiectului <Extinderea capacității de producție și diversificarea activității de producție a S.CXX. S.A.>, întocmit în baza legii H.G.nr.1680/2008, aprobat de către Ministerul Finanțelor Publice în data de 01.10.2013 cu nr.X ca urmare a depunerii Cererii de Acord pentru finanțare în cadrul schemei instituite prin H.G. nr.1680/2008, cu modificările ulterioare, în cursul lunii s-au efectuat următoarele activități:

1.Monitorizare indicatori de performanță, după cum urmează:

- Rata solvabilității generale
- Rata solvabilității financiare
- Rentabilitatea cifrei de afaceri
- Trendul rezultatului net
- Rata lichidității curente
- Lichiditatea imediată
- Gradul de îndatorare
- Rata rentabilității economice
- Rata rentabilității financiare

2.Întâlniri cu managementul XX SA și consultanții aleși în cadrul proiectului pentru determinarea căilor de acțiune și a măsurilor ce trebuie implementate acolo unde indicatorii nu se încadrează în marjele impuse prin proiect. Întocmită azi, 20.07.2016, de către XX PFA. "

Echipa de inspecție fiscală a considerat că aceste anexe la facturile emise de XX PFA (ex. factura nr.X din 20.07.2016) nu reprezintă documente justificative în susținerea serviciilor executate, în sensul că nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de activitate, detalieri mod de calcul indicatori financiari, ore lucrate, determinarea căilor de acțiune și a măsurilor ce trebuie implementate acolo unde indicatorii nu se încadrează în marjele impuse prin proiect, tarife lucrări, etc.

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, reprezentanții legali ai contribuabilului au fost informați că nu se justifică necesitatea efectuării acestor servicii în perioada 01.02.2016-30.09.2016 de către XX PFA, persoana care a avut și calitatea de director general în cadrul S.C XX. S.A., iar contractul de prestări servicii încheiat între cele două

partii a fost reziliat începând cu octombrie 2016. De asemenea, XX SA avea personal calificat la compartimentul financiar-contabilitate pentru a executa lucrările menționate la punctul 1 din anexele la facturile emise de XX PFA.

În perioada 01.02.2016 - 30.09.2016 XX PFA, a emis un număr de 8 (opt) facturi numerotate de la nr.X până la nr.X (numere succesive), toate având același format și conținut în anexa, după exemplul descris la factura nr.X din 20.07.2016.

În aceste condiții s-a procedat la recalcularea bazei impozabile aferente perioadei 01.01.2016 - 30.09.2016, rezultând o pierdere fiscală de recuperat pentru trimestrul IV 2016 în sumă de X lei (X lei <pierdere fiscală stabilită de contribuabil> - X lei <cheltuieli nedeductibile fiscale>).

Contribuabilul nu a respectat prevederile Legii 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.25 "Cheltuieli (1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare... "

Constatări privind relațiile de afiliere și dosarul prețurilor de transfer

Perioada supusă inspecției în ceea ce privește analiza dosarului prețurilor de transfer: 01.07.2012 - 30.09.2016.

Baza legală: Legea 571/2003, privind Codul fiscal, HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal și Legea nr.227/2015 cu modificările și completările ulterioare, Ordinul ANAF nr. 442 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenul pentru întocmirea, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

Inspectia fiscală parțială a fost începută în data de 21.10.2016, contribuabilul fiind înștiințat cu avizul de inspecție fiscală nr. F-Y /...

În baza ordinului de serviciu F-Y /... s-a dispus efectuarea inspecției fiscale parțiale la societate în vederea verificării stării de fapt fiscal, având în vedere adresa GLR_REG X/.. prin care sunt comunicate informații privind ajutorul de stat acordat societății XX SA, precum și raportul privind relațiile de afiliere și riscurile fiscale asociate tranzacțiilor.

Pe toată perioada verificată societatea a avut în derulare un proiect pentru « Extinderea capacității de producție și diversificarea activității de producție a SC XX SA » ce constă în achiziția de echipamente, utilaje, linii de producție necesare categoriilor de geamuri pentru industria auto (parbrize, lunete, geamuri laterale) destinate producătorilor de automobile din țară și străinătate, finanțat o parte prin ajutor de stat, valoarea acestuia fiind de XX lei, precum și din fonduri proprii, împrumuturi contractate de la diverse entități bancare și nebancare de către societatea verificată, astfel valoarea imobilizărilor corporale și necorporale, conform balanței de verificare la data de 30.09.2016, este în sumă de XX lei, din care X lei imobilizări corporale în curs de execuție.

Prin adresa MFP - Direcția Generală Ajutor de Stat, Practici Neloiale și Preturi Reglementate nr. X/01.10.2013, a fost transmis către XX SA, Acordul Pentru Finanțare nr. Y/23.09.2013. Conform Notei de Constatare Unilaterală nr. GLR_X/07.12.2016, reprezentanții M.F.P, Direcția Generală a Finanțelor Publice Galați, Biroul Ajutor de Stat, Practici Neloiale și Preturi Reglementate s-au deplasat la sediul XX SA, menționând că: „în urma verificării la fața locului s-a constatat existența fizică a activelor pentru care s-a plătit ajutor de stat, condiție necesară pentru respectarea prevederilor H.G. nr. 1680/2008, cu modificările și completările ulterioare, privind realizarea și menținerea investiției.

În timpul inspecției fiscale începută în data de 25.01.2017 au fost înmânate reprezentantului legal al S.C XX SA "Declarație pe propria răspundere privind relațiile de afiliere" și "Declarație pe propria răspundere privind existența relațiilor de afiliere cu furnizori/ clienți semnificativi" pentru declararea pe proprie răspundere a relațiilor de afiliere, așa cum sunt definite la art. 7 pct.26 din Legea nr. 227/2015 cu modificările și

completările ulterioare, au fost prezentate declarația pe propria răspundere a reprezentantului legal privind societățile afiliate, fișele partenerilor afiliați, explicații ale înregistrărilor contabile efectuate, alte documente prezentate de societatea verificată (copii facturi achizitii, etc).

Conform datelor furnizate de reprezentanții legali, S.C XX SA se afla în relație de afiliere cu următoarele entități: Y- Olanda, X, Y Turkey, XXX, X(X), YY-Ungaria, YY-Germania, YY Slovacia, YY , YY , valoarea acestora și tipul tranzacțiilor fiind prezentate în anexa nr.12 la raportul de inspecție .

Inspectia fiscală parțială a fost suspendată, prin decizia de suspendare nr. X/14.02.2017 în vederea întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer precum și solicitarea de informații de la alte autorități fiscale, conform prevederilor art.127, alin.(1), lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care menționează : "... inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer" și art.127, alin.(1), lit.f) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede: " f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătura cu obiectul inspecției fiscale".

Ca urmare a celor constatate, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, s-a solicitat dosarul prețurilor de transfer prin adresa nr. X/15.02.2017, cu termen de prezentare în data de 10.04.2017, în baza prevederilor art. 1 și art. 2 alin. (2) și (4) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer pentru perioada 01.07.2012 - 30.09.2017, conform informațiilor furnizate de SC XX SA.

Prin adresa nr. X/21.03.2017, înregistrată la AJFP sub nr. X/ 21.03.2017, SC XX SA a solicitat prelungirea termenului de depunere a Dosarului Prețurilor de Transfer cu 30 zile. Prin adresa nr. Z/10.05.2017, societatea a depus Dosarul privind prețurile de transfer, fiind înregistrat la A.J.F.P. X sub nr. X/12.05.2017 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. X/15.05.2017.

Din analiza informațiilor furnizate în dosarul prețurilor de transfer, prezentat de SC XX SA, precum și a informațiilor suplimentare prezentate de aceasta prin adresa nr. X/17.07.2017, înregistrată la AJFP X sub nr. X/18.07.2017 și la A.I.F sub nr. X/19.07.2017, s-au constatat următoarele:

- Dosarul prețurilor de transfer respectă structural cerințele din punct de vedere al elementelor obligatorii reglementate de litera A „Informații despre grup” din anexa 3 la Ordinul 442/2016; Documentația prețurilor de transfer aferentă perioadei iulie 2012 - septembrie 2016 s-a concentrat asupra următoarelor aspecte:

- analiza industriei în cadrul căreia își desfășoară activitatea XX;
- prezentarea Grupului din care face parte XX;
- prezentarea activităților desfășurate de către XX;
- prezentarea tranzacțiilor intra-grup efectuate de către Glasscorp;
- efectuarea analizei funcționale a activităților desfășurate de către XX;
- efectuarea analizei economice a tranzacțiilor intra-grup.

Din cuprinsul dosarului prețurilor de transfer, enunțăm următoarele aspecte:

În vederea înțelegerii industriei în care operează Grupul YYY și, implicit, compania, o condiție esențială în vederea analizării prețurilor de transfer, în dosarul prețurilor de transfer s-a făcut o prezentare detaliată cu scopul de a elabora o privire de ansamblu asupra industriei în care Compania își desfășoară activitatea, evoluțiile înregistrate de către piață, industrie și competitori pot influența de o manieră semnificativă prețurile de transfer aplicate în cadrul tranzacțiilor intra-grup. Astfel, în vederea justificării fundamentelor în baza cărora s-au stabilit prețurile de transfer și testării conformității acestora cu principiul valorii de piață, este important o analiză a industriei;

Industria sticlei cuprinde 5 sectoare principale acoperind diferite produse din sticlă, aplicații și piețe. Aceste sectoare sunt foarte diferite în ceea ce privește procesul de producție, produsele, piețele și caracteristicile economice;

Cu toate că industria sticlei se bazează pe producția, prelucrarea și distribuția la nivel global, în condițiile actuale ale pieței există anumite costuri și restricții de transport ce pot duce la scăderea rentabilității transportării pe distanțe extinse a sticlei plate și a recipientelor din sticlă.

Industria sticlei aprovizionează diferite industrii cum ar fi industria auto, construcții, alimentară, articole casnice, băuturi alcoolice și racoritoare, farmaceutică, cosmetice, turism (i.e. restaurante), mobile, electrică și electronică.

În mod special, evoluția industriei sticlei este influențată de evoluția din industriile auto și construcții;

Industria sticlei la nivelul UE este foarte diversificată atât din punct de vedere al produselor obținute cât și din cel al proceselor de producție. Gama de produse variază de la produse foarte complexe produse manual la sticlă plată produsă în cantități foarte mari destinată sectoarelor auto și construcții.

Peste 80% din produsele acestei industrii sunt vândute către alte industrii. Ca rezultat al acestui fapt industria sticlei este influențată semnificativ de dezvoltarea industriilor către care sunt vândute aceste produse. Conform unui studiu publicat de Comisia Europeană în anul 2012, sectorul producției de sticlă la nivelul UE este structurat după cum urmează:

- Recipiente din sticlă (60% din volum și aproximativ 54% din valoare);
- Sticlă plată (30% din volum și valoare);
- Sticlă domestică; o Sticlă specială;
- Fibra de sticlă pentru ranforsari.

Cei mai mari producători de sticlă la nivelul UE sunt: Germania (20% din volum), Franța, Spania, Italia și Regatul Unit.

- Referitor la elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină dosarul prețurilor de transfer reglementate de litera B „Informații despre contribuabil/platitor” din anexa 3 la Ordinul 442/2016, analiza acestora în funcție de caracteristicile tranzacțiilor dintre SC XX SA și persoanele afiliate, aspecte relevante pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață, sunt prezentate în detaliu, după cum urmează:

Structura operațională și organizațională a Grupului

Din punct de vedere operațional și organizațional, în cursul perioadei analizate, Grupul a fost împărțit în cinci sub-grupuri operaționale: X (Sticlă plată); X (Sticlărie de uz casnic); X (Recipiente din sticlă); X (Chimicale); Alte activități: - Energy (Energie); - Mining (Minerit).

Prezentare generală a activității Grupului

YYY este un grup industrial cu operațiuni internaționale în domeniul sticlei plate, sticlăriei de uz casnic, recipientelor din sticlă și al chimicalelor.

La începutul perioadei analizate (anul 2012) Grupul avea o activitate de producție restrânsă în ceea ce privește răspândirea teritorială a acesteia, desfășurând activități de producție pe teritoriul a 9 țări (Y, Rusia, Georgia, Ucraina, Y, Bosnia Herțegovina, Italia, România și Egipt) și având un număr de X angajați. Prin intermediul investițiilor efectuate până în anul 2016, Grupul și-a extins activitatea de producție în alte 4 țări (Germania, Ungaria, Slovacia, India) și a depășit pragul de X de angajați.

Una dintre cele mai importante divizii ale Grupului, din care face parte și Compania, este divizia de geam specializat pentru industria de automobile (Y Y). Y Y este un sub-grup al X din cadrul YYY ce furnizează sticlă către industria automobilelor și a electrocasnicilor facilitând producția de sticlă auto și sticlă încapsulată.

În cursul perioadei analizate, structura Diviziei a prezentat diferite modificări ca urmare a divizării activităților companiei XXX și achiziției grupului german X.

În dosarul prețurilor de transfer (la pag.16), societatea verificată prezintă localizarea geografică și activitățile desfășurate de principalele companii din cadrul Diviziei.

Strategia de afaceri a Grupului

În cursul perioadei analizate (iulie 2012 - septembrie 2016), strategia de afaceri a Grupului este orientată spre crearea de valoare pentru sectorul în cadrul căruia activează (i.e. industria producătoare de sticlă) și urmărește îndeplinirea acesteia prin utilizarea de tehnologii de nivel înalt și axarea pe inovare în scopul de a-și îmbunătăți procesul de producție și calitatea produselor prin intermediul investițiilor în cercetare și dezvoltare. Ca urmare a „The Blue Compass Project” lansat în anul 2012, obiectivele și orientarea strategică a Grupului au fost redefinite pe considerendul condițiilor globale de piață, astfel, a fost planificat un proces de schimbări structurale în vederea atingerii obiectivelor Grupului.

De asemenea, Grupul, își propune ca până în anul 2020 să fie unul din cei mai mari producători din domeniu la nivel mondial. În acest scop, YYY și-a extins în mod continuu în cursul perioadei analizate capacitatea de producție, portofoliul de produse și cota de piață prin intermediul investițiilor constante. Ca parte a YYYY, sub-grupul X, țintește să devină "o companie globală" prin dezvoltarea unor soluții sustenabile în domeniile de economisire a energiei și a protecției mediului, eficientizând costurile totale, accelerând activitățile de cercetare și dezvoltare și crescând satisfacția clienților prin procesul de optimizare și diversificare a portofoliului de produse.

În anul 2012, X a continuat investițiile în Y pentru a largi gama de produse și pentru a crește penetrarea piețelor din Balcani și Europa Centrală. De asemenea, în scopul creșterii cotei de piață în cadrul pieței de sticlă auto, Y Y Y a achiziționat 90% din acțiunile XX și a continuat investițiile în fabrica din X.

În anul 2013, ca parte a aceleiași strategii de extindere, Y Y X a achiziționat 100% din acțiunile X și 50% din acțiunile X (India). În anul 2015, în vederea menținerii evoluției activității, Grupul a pus în funcțiune două instalații de producere a energiei electrice prin folosirea energiei calorice reziduale în Y și Y. De asemenea, tot în anul 2015, Grupul a realizat proiecte de planificare a producției de sticlă și a fost implementat procesul S&OP în scopul de a desfășura structurat toate activitățile Grupului. Cu ajutorul acestui proiect, au fost implementate și alte proiecte de dezvoltare, eficientizare a costurilor, logistica și gestiunea a stocurilor.

În plus, a fost pus în practică un proces de planificare a capacității de producție integrat între sticlă arhitecturală și sticlă auto.

Tranzacții intra-grup desfășurate în cadrul Grupului la nivelul Uniunii Europene.

La nivelul Y Y , principalele tranzacții intra-grup ce s-au desfășurat în perioada analizată sunt următoarele:

- În baza aranjamentelor de producție în regim contractat, producătorii de sticlă auto acționează ca producători în regim contractat pentru X X;
- Producătorii de sticlă încapsulată operează ca și producători în regim contractat pentru X X;
- Prestări servicii financiare/acordare de facilități de finanțare intra-grup

Analiza funcțională a Grupului

XX face parte din Y Y . Astfel, în sensul prezentării principalelor riscuri și funcții la nivelul Grupului, s-a urmărit în particular modul în care operează Divizia în care activează Compania. Analiza funcțională are drept obiectiv identificarea principalelor funcții exercitate, riscuri asumate și active utilizate la nivelul acestei divizii.

Din punct de vedere al bunurilor obținute, companiile din cadrul Y Y sunt clasificate în două grupe de produse:

- sticlă auto;
- sticlă incapsulata.

Considerând că principala materie primă în obținerea sticlei auto este sticla plată (brută) iar, mai departe, sticla auto reprezintă principala materie prima în obținerea sticlei incapsulate, s-a efectuat o integrare pe verticală între producătorii acestor grupe de produse, astfel, companiile care produc sticlă auto vând sticlă fie către clienți finali ca produs finit, fie către companiile ce produc sticlă incapsulată pentru a fi folosită ca produs semi-finit. În tabelul de la pag. 16 din dosarul prețurilor este prezentată o clasificare a companiilor din cadrul Y Y ce desfășoară activități de producție în funcție de grupa de produse și clasificare funcțională a acestora în procesul de obținere al respectivelor produse.

Y Y X este compania principală a Y Y care se ocupă de activitățile de dezvoltare și executare a strategiilor de marketing și vânzări legate de fabricarea sticlei auto. Aceasta este, de asemenea, principalul factor decizional cu privire la toate aspectele strategice și financiare. Y Y X desfășoară și activități de cercetare și dezvoltare legate de produse și tehnologii, astfel, acesta deține know-how-ul legat de produse și tehnologie din cadrul Y Y . Prin urmare, Y Y X patentează produsele și tehnologiile pe care le deține și dezvoltă în mod constant primind redevențe de la companiile din cadrul diviziei ce acționează ca și producători licențiați . Suplimentar, Y Y X desfășoară activități de producție de sticlă auto destinată vânzării către clienți asumându-și funcțiile și riscurile unui producător cu riscuri depline.

YYY , X și XX sunt companiile din cadrul Y Y care acționează ca și producători licențiați atunci când produc sticlă auto (produs finit) destinată vânzării directe către clienții terți sub brandul „YYY ”. Companiile mai sus menționate, nu dețin drepturi de proprietate intelectuală asupra acestor activități de producție folosind know-how-ul deținut de Y Y , pentru care plătesc o taxă de licență, singurele active deținute de către acestea legate de procesul de producție fiind activele tangibile. Funcțiile deținute de către producătorii licențiați sunt următoarele:

- Funcția de achiziție și planificarea achiziției de materii prime;
- Funcția de producție;
- Funcția de planificare a producției;
- Funcția de marketing și vânzări;
- Funcția de depozitare a produselor;
- Stabilirea aranjamentelor cu clienții.

Aferent funcțiilor menționate anterior, producătorii licențiați își asumă următoarele riscuri:

- Riscul de piață;
- Riscul de stocuri;
- Riscul de colectare a creanțelor;
- Riscul de schimb valutar;
- Riscul de producție;
- Riscul cu privire la capacitatea de producție.

În concluzie, în cazurile în care XX acționează ca producător în relație directă cu clientul, conform analizei funcționale de mai sus, Compania acționează ca un producător licențiat.

Producătorii contractați

Y Y , Y , X și XX acționează, de asemenea, ca și producători contractați atunci când produc sticlă auto în conformitate cu ordinele de producție și indicațiile oferite de către X în scopul de a fi folosită de către aceasta ca produs semi-finit în procesul de obținere a sticlei incapsulate.

De asemenea, X X, X și XX acționează ca producători contractați în procesul de obținere a sticlei incapsulate, singura funcție a acestora fiind cea de producție.

Suplimentar, companiile XXX și X produc sticlă plată (brută) și o vând către companiile producătoare de sticlă auto din cadrul Y Y pentru a fi folosită de către acestea ca și produs semi-fabricat în procesul de obținere a sticlei auto.

Singurele active deținute de producătorii contractați în legătură cu procesul de producție a sticlei încapsulate sunt cele tangibile legate de facilitatea de producție.

Funcțiile îndeplinite de producătorii contractați sunt următoarele:

- Planificarea producției;
- Producție;
- Controlul calitatii.

Aferent acestor funcții producătorii contractați își asumă următoarele riscuri: Riscul de inventar (cu privire la materiile prime) și Riscul de producție.

În concluzie, în cazurile în care XX acționează ca producător în relație cu entitățile afiliate, conform analizei funcționale de mai sus, Compania acționează ca un producător contractat.

Activitatea de cercetare dezvoltare a Grupului

În cursul perioadei analizate (i.e. iulie 2012 - septembrie 2016), Grupul a realizat activități de cercetare -dezvoltare în scopul diversificării și îmbunătățirii gamei de produse, eficientizării proceselor de producție prin reducerea costurilor energetice ridicate prin care este caracterizată industria producătoare de sticlă. Aceste activități sunt desfășurate atât în centrul de cercetare - dezvoltare al companiei XXX cât și de principalele companii ale fiecărei divizii prin colaborare. Grupul YYY are politici de stabilire a prețurilor de transfer pregătite individual pentru fiecare dintre diviziile sale, aceste politici fiind stabilite în funcție de specificul tranzacțiilor derulate la nivelul fiecărei divizii. În scopul evidențierii politicilor ce au impact direct asupra activității Companiei, sunt prezentate detalii generale cu privire la politica de prețuri de transfer implementată la nivelul YY în cursul perioadei analizate (i.e. iulie 2012 - septembrie 2016), astfel:

- Producătorii de sticlă auto plătesc redevențe către YY pentru folosirea know-how-ului detinut de către aceasta (Tranzacția A);
- Producătorii de sticlă auto operează ca și producători în regim contractat pentru X X (Tranzacția B);
- Producătorii de sticlă încapsulată operează ca și producători în regim contractat pentru X X (Tranzacția C);
- Y Y prestează servicii diverse către entitățile afiliate (Tranzacția D).

Tranzacția A - În cursul perioadei analizate, redevența plătită de companiile ce acționează ca producători licențiați către Y Y, a fost stabilită prin folosirea metodei CPN prin evaluare externă și interogarea bazelor de date RoyaltyStat și RoyaltySource în scopul calculării intervalului de piață a taxelor de licență cu privire la folosirea know-how-ului și cu privire la redevențele pentru folosirea brand-ului.

După efectuarea acestui studiu, taxele de licență și redevențele percepute de către XXXX sunt stabilite în conformitate cu intervalul de piață. De asemenea, Divizia urmărește actualizarea periodică a acestor studii pentru asigurarea respectării principiului valorii de piață.

Tranzacțiile B și C

În cursul perioadei analizate, prețurile practicate de către producătorii contractați în relație cu X X au fost stabilite în urma folosirii metodei MMNT testând indicatorul de profitabilitate "Marja de adaos comercial net" a companiilor ce acționează ca și producători contractați.

Studiul de comparabilitate se efectuează în urma interogării bazelor de date Orbis, Ruslana și Spark și stabilește intervalul de piață pentru companiile ce acționează ca și producători contractați în funcție de zona geografică în care acestea sunt situate (i.e. Rusia și Ucraina pentru XX și Europa de Est pentru Y Y , XX, XX, XX și XX).

Marja de adaos comercial net aplicată de către companiile ce acționează ca și producători contractați din cadrul Y Y trebuie să fie egală cu mediana intervalului de comparabilitate. Mai mult, acest interval de comparabilitate este actualizat în mod constant pentru asigurarea desfășurării tranzacțiilor intra-grup la un nivel de piață.

Totuși, având în vedere prevederile OECD, paragraful 2.52 "O parte independentă probabil că nu ar accepta să plătească un pret mai mare rezultat din ineficiența celeilalte părți. Pe de altă parte, dacă entitatea afiliată este mai eficientă decât se poate aștepta în condiții și circumstanțe normale aceasta ar trebui să beneficieze de acest avantaj. Întreprinderea asociată poate conveni în prealabil cu privire la costurile care ar fi acceptabile ca bază pentru metoda cost plus", în cazurile în care producătorii contractați ai YYYY întâmpină situații ori circumstanțe ce îi pun într-o poziție de ineficiență/ supra-eficiență, ei își vor asuma mai departe rezultatul acestora.

Tranzacția D - În cursul perioadei analizate, onorariile pentru serviciile intra-grup sunt calculate după următoarea formulă: [(-Departamentul tehnic); (-Departamentul de resurse umane); (-Departamentul financiar)].

Angajații din cadrul departamentelor menționate mai sus raportează direct către managerii de departament aflați în subordinea Managerului General.

Principalul pilon de investiții al Companiei este reprezentat de unitatea de producție iar în acest sens, s-a procedat în continuare la descrierea fluxului activităților desfășurate în cadrul departamentului de producție. În cursul perioadei analizate, departamentul de producție al Companiei a cunoscut o dezvoltare până la nivelul actual când este compus din 4 hale principale de producție, fiecare desfășurând activități diferite după cum urmează:

- Hala 1 : În cadrul acestei hale sunt localizate liniile de producție de lunete și geamuri laterale ale Companiei. Principala activitate realizată pe aceste linii de producție este cea de calire a sticlei.

- Hala 2: este dedicată liniei de producție de parbrize a XX iar principala operațiune desfășurată pe această linie fiind cea de laminare a sticlei.

- Hala 3: În cadrul acestei hale sunt efectuate operațiunile secundare cu privire la producția de sticlă auto (i.e. pre-procesare, asamblare, imprimare și controlul calității).

- Hala 4 (Depozit): Depozitul este folosit pentru stocarea materiilor prime înainte de a intra în procesul de producție și pentru produsele fine înainte ca acestea să fie livrate către clienții Companiei.

Strategia de afaceri a Companiei

În perioada analizată (i.e. iulie 2012 - septembrie 2016), Compania a trecut printr-un proces de diversificare a producției axându-se treptat pe producția de sticlă auto. Aceste schimbări au survenit în urma integrării acesteia în Grupul YY și au fost efectuate treptat prin implementarea diferitor proiecte și investiții realizate de către Grup în parteneriat cu Statul Român.

Un pas important în cadrul strategiei de dezvoltare a Companiei a fost realizat în luna decembrie a anului 2014 prin finalizarea proiectului „Extinderea capacității de producție și diversificarea activității de producție a SC XX SA” finanțat în conformitate cu prevederile HG nr. 1680/2008 pentru instituirea unei scheme de ajutor de stat privind asigurarea dezvoltării economice durabile, aprobat prin Acordul de finanțare nr. X/01.10.2013 prin care Compania a beneficiat de un ajutor de stat în valoare maximă de XX EUR, aferentă investiției de XX EUR realizate de către Grup.

În plus, au fost realizate investiții ce au vizat crearea infrastructurii (achiziții de linii de producție și tehnologii de ultimă generație) necesare pentru producția diferitelor tipuri de geamuri auto (parbrize, lunete, geamuri laterale) destinate pieței auto ce au susținut dezvoltarea calitativă a produselor fabricate de XX, urmărind accesarea unei cote extinse pe piața producătorilor de geamuri auto de prim montaj. Astfel, datorită investițiilor realizate prin intermediul acestui proiect, în prezent Compania are capacitatea de a realiza

produse cu o valoare adaugată ridicată (parbrize acustice, parbrize atermice, parbrize cu încălzire etc.) ce îndeplinesc standardele de calitate înalte impuse de specificul pieței auto.

XX a fost înființată în anul 2005 sub numele de X și face parte din Grupul YYY începând cu anul 2012, când 90% din acțiunile acesteia au fost achiziționate de către Y.

Activitatea societății XX a constat până în decembrie 2014 în realizarea următoarelor tipuri de produse:

- geamuri plate pentru industria mobilei;
- geamuri plate pentru industria de electrocasnice;
- geamuri pentru sere;
- geamuri plate pentru utilaje auto grele

SC XX SA a avut în derulare un proiect pentru « Extinderea capacității de producție și diversificarea activității de producție a SC XX SA » ce constau în achiziția de echipamente, utilaje, linii de producții necesare categoriilor de geamuri pentru industria auto (parbrize, lunete, geamuri laterale), destinate producătorilor de automobile din țară și din străinătate, finanțat o parte prin ajutor de stat. Prin adresa MFP Directia Generala Ajutor de Stat, Practici Neloiale și Preturi Reglementate nr. X/01.10.2013 a fost transmis către XX SA, Acordul Pentru Finanțare nr. X/23.09.2013.

Numărul de angajați ai Companiei a prezentat o creștere constantă în cursul perioadei analizate (i.e. iulie 2012 - septembrie 2016), totuși, această creștere a numărului de salariați nu este susținută de o creștere a volumului de comenzi, ci a fost realizată în scopul respectării condițiilor Acordului de finanțare, care prevede obligativitatea Companiei de a-și menține numărul de salariați de la data acordării ajutorului de stat și creșterea lui cu încă 312 locuri de munca.

De menționat că SC XX SA, chiar dacă era în plină derulare a proiectului pentru „Extinderea capacității de producție și diversificarea activității de producție a SC XX SA” prin acordul de finanțare, aceasta era obligată la menținerea și chiar creșterea numărului de salariați în perioada analizată, fapt ce a avut o influență negativă asupra nivelului indicatorului ratei rentabilității costurilor totale. Având în vedere aspectele menționate mai sus, particularitatea și anvergura acestui tip de investiție, SC XX SA a procedat la ajustarea acestor cheltuieli potrivit ghidului OECD - Prețurile de Transfer și Companiile Multinaționale, unde la « Analiza de comparabilitate » se menționează : « O comparație între o tranzacție controlată și o tranzacție sau tranzacții necontrolate. Tranzacțiile controlate sunt comparabile cu tranzacțiile necontrolate atunci când nici una dintre diferențele dintre tranzacții nu poate afecta substanțial factorul examinat în cursul metodologiei (ex. prețul sau marja), sau dacă se pot efectua ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectele acestor diferențe ».

Tranzacțiile intra-grup derulate, în perioada analizată, între XX și entitățile sale afiliate constau în: achiziții de materii prime \ achiziții de materiale, vânzări de produse finite", vânzări de materiale", vânzări de mostre", vânzarea de mijloace fixe", servicii de dezvoltare produse prestate", refacturări de costuri primite efectuate", Imprumuturi primite", alte tranzacții necorporale (i.e. achiziții de mijloace fixe, servicii de asistență în procesul de audit de calitate).

La punctul 5.2.1.1 din dosarul prețurilor de transfer sunt prezentate tranzacții, derulate în perioada analizată (iulie 2012 - septembrie 2016), constând în achiziția de materii prime de către XX S.A. de la părțile sale afiliate, XXX, YYY și Y (X).

La punctul 7.1.2.2 din dosarul prețurilor de transfer este prezentată analiza derulată de contribuabil pentru justificarea prețurilor de transfer aferente achizițiilor de materii prime de către S.C. XX S.A. de la părțile sale afiliate, metoda aleasă de contribuabil fiind Metoda comparării prețurilor necontrolate (CPN).

Rezultatele analizei efectuate de contribuabil sunt fundamentate pe informațiile cuprinse în Anexa 14 la dosarul prețurilor de transfer. Din analiza documentelor conținute de anexa amintită s-a constatat faptul ca datele pe care se fundamentează studiul de

comparabilitate, **nu sunt prezentate într-o manieră care să permită organului fiscal să verifice procesul prin care s-a ajuns la rezultatul enunțat de contribuabil.** Totodată s-a constatat faptul că **nu sunt prezentate informații privind caracteristicile tranzacțiilor în așa fel încât să existe certitudinea că nu există diferențe între tranzacții în măsură să viciereze rezultatul studiului de comparabilitate** (e.g. reguli INCOTERMS), motiv pentru care au fost solicitate informații suplimentare. Potrivit Liniilor directoare emise de OCDE privind prețurile de transfer condițiile economice care pot fi relevante pentru determinarea comparabilității pieței includ locația geografică; dimensiunea piețelor; gradul de concurență pe piețe și pozițiile concurențiale relative ale cumpărătorilor și vânzătorilor; disponibilitatea (riscul) producerii de bunuri și servicii substitutive; nivelurile de cerere și ofertă de pe piața în ansamblu și în anumite regiuni, dacă este cazul; puterea de cumpărare a consumatorilor; natura și amploarea reglementării guvernamentale a pieței; costurile de producție, inclusiv costurile legate de terenuri, forța de muncă și capital; costuri de transport; nivelul pieței (de exemplu, comerțul cu amănuntul sau cu ridicata); data și ora tranzacțiilor; și așa mai departe.

Din evaluarea analizelor de comparabilitate efectuate de contribuabil s-a constatat faptul că în anumite cazuri există prețuri în afara intervalului de comparare (peste maxim), interval determinat de contribuabil pe baza prețului minim/maxim practicat, diferențele fiind nesemnificative.

Având în vedere că activitățile desfășurate de societatea verificată sunt interconectate sau prestate în mod continuu și nu pot fi evaluate în mod separat, organul de inspecție fiscală a apreciat că utilizarea metodei marjei nete tranzacționale este cea indicată, luându-se în considerare prevederile Ghidului OCDE, care la Capitolul I - principiul lungimii de braț, lit C-iii, pct. 1.42, stipulează: "Evaluarea tranzacțiilor separate și combinate:

În aplicarea metodei respective, apreciată ca fiind cea mai adecvată pentru situația dată, s-au avut în vedere următoarele prevederi :

- potrivit Ghidului OECD pentru Prețuri de Transfer, metodele de profit tranzacțional sunt „Singurele metode de profit ce satisfac principiul lungimii de braț sunt acelea care sunt în concordanță cu metoda de împărțire a profitului sau metoda marjei tranzacționale nete”;

- conform art. 3.2 din Ghidul OECD pentru Prețuri de transfer, metodele profitului tranzacțional sunt: metoda împărțirii profitului și metoda marjei tranzacționale nete”;

- conform art. 3.39 din Ghidul OECD pentru Prețuri de Transfer, „Metoda marjei tranzacționale nete poate oferi o soluție practică pentru probleme de prețuri de transfer...”;

- conform art. 3.26 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer „Metoda marjei tranzacționale nete examinează marja profitului net raportat la o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) pe care un contribuabil o realizează dintr-o tranzacție controlată...”;

Conform datelor prezentate (pag. 26 din DPT) se poate observa că în perioada anterioară începerii activității de producție în serie a geamurilor de prim montaj specifice industriei auto, Compania înregistrează o fluctuație semnificativă a nivelului veniturilor și cheltuielilor operaționale. Astfel, în anul 2012, odată cu modificarea acționariatului XX și includerea Companiei în grupul XX , începe și dezvoltarea acesteia în domeniul producției de geamuri pentru industria auto, prin prisma experienței pe care XX o deține în acest domeniu, prin relațiile comerciale dezvoltate până în prezent cu importanți producători auto (Audi, Volkswagen, Ford, Renault), cât mai ales prin infuzia de capital și de know-how în domeniul producției de geamuri pentru industria auto.

Astfel, se observă că orientarea activității către producția de geam de prim montaj pentru producătorii de autovehicule aduce o creștere semnificativă a veniturilor operaționale începând cu anul 2015, acesta fiind și momentul în care XX începe producția în serie. Totuși, în vederea atingerii obiectivelor strategice, în ceea ce privește intrarea în

piața automotive, Compania a fost implicată într-un proces complex de dezvoltare prin investiții, atât pe baza finanțării interne cât și prin accesarea unui acord pentru finanțare prin schema de ajutor de stat privind asigurarea dezvoltării economice durabile, legiferată de H.G. nr. 1680/2008. De asemenea, în corespondență cu cele de mai sus, putem spune că anul 2013 este unul de temelie în evoluția Companiei, dar în care pe lângă diminuarea activității anterioare desfășurată de XX care afectează în mod direct rezultatul operațional al Companiei, aceasta din urma înregistrează o perioadă similară start-up-ului prin procesele de investiții pe care le derulează cât și prin prisma noii activități ce necesită o perioadă de aproximativ doi ani de zile în vederea prospectării și mai ales a testării și obținerii certificărilor de calitate necesare până la inițierea producției în serie.

În cursul perioadei 2013 - 2014, compania XX nu desfășoară o producție de serie aferentă noii piețe către care se adresează, totuși, aceasta înregistrează cheltuieli aferente etapei de dezvoltare și testare a noii producții (până la momentul fabricării acesteia în serie) și mai cu seamă, cheltuieli generate de standardele tehnico - economice impuse prin proiectul de finanțare prin schema de ajutor de stat. În ceea ce privește perioada ulterioară începerii activității de producție, 2015 - septembrie 2016, se poate observa (tabel pag. 29 din DPT) creșterea fluxurilor de venituri și cheltuieli aferente acesteia. În plus, trebuie menționat că apare o incapacitate a Companiei de a onora comenzile clienților pe fondul întâzierii finanțării, care i-a determinat pe producătorii auto să-și redirecționeze comenzile către alte companii ale YYYY. Producătorii de autovehicule lansează comenzi în funcție de tipul de autovehicul pe care urmează să îl producă în anii următori, lansarea de noi proiecte făcându-se anual sau odata la doi ani.

Din cauza incapacității de a onora aprovizionarea unui ciclu de producție rentabilitatea Companiei a fost decalată, iar activitatea de producție, deși începută, nu s-a desfășurat la capacitate maximă în cursul perioadei 2015 - 2016.

Astfel, în perioada verificată au fost efectuate o serie de operațiuni economice necesare sau impuse prin programul de finanțare pentru implementarea programului investițional, acțiuni cu un caracter specific unor programe de finanțare și care nu au un caracter comun aceluiași tipuri de investiții/acțiuni cu al altor entități ce nu beneficiază de aceste programe și care au avut impact asupra rezultatelor Companiei, astfel societatea a procedat la ajustarea acestora unde au fost identificate, pentru a reflecta o imagine fidelă a activității de producție, fiind în concordanță cu prevederile Ordinului 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr. 766 din 10 noiembrie 2009, Ordinului nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, coroborat cu prevederile Ghidului OCDE, care la Capitolul I-principiul lungimii de brat, pct. 1.12 .

Rezultatul analizei tranzacțiilor din prisma metodei marjei nete tranzacționale efectuate de către XX SA și afiliați, poziționează societatea în intervale de comparabilitate privind prețurile practicate pentru anii 2012, 2014, 2015 și perioada ianuarie-septembrie 2016, iar pentru anul fiscal 2013 societatea recunoaște faptul că prețurile nu sunt comparabile cu cele de pe piață, însă nu a efectuat ajustarea cheltuielilor în relația cu entitățile afiliate din aceasta perioadă, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a procedat la efectuarea acestora ținând cont de informațiile prezentate în dosarul prețurilor de transfer și potrivit prevederilor art. 11, alin.(2) din legea 571/2003 privind Codul Fiscal, art. 11, alin. (2), lit. d), pct. 29 din normele de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, art.11, alin(4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal aplicabil după data de 01.01.2016.

Pe baza informațiilor din dosarul prețurilor de transfer și a completărilor ulterioare, în urma efectuării ajustărilor de comparabilitate, în perioada 2012 - septembrie 2016, din punct de vedere al metodei marjei nete, societatea verificată se situează astfel:

NCP%	X	X	X	X	X
cuartila inferioara	5.78	2.80	0.90	2.03	2.26
mediana	6.52	5.44	4.27	3.12	3.76
cuartila superioara	7.72	13.71	7.91	5.01	7.97
NCP ajustat XX	32.05	2.01	13.32	2.04	25.93

În ceea ce privește ajustarea de comparabilitate operată în contul cheltuielilor înregistrate cu salariile Directorului General și Directorului Financiar, din documentele prezentate de SC XX SA, aceștia îndeplinesc funcții generale de management și recunoscute drept cheltuieli ale perioadei conform pct. 52, alin.(5) din Ordinul 3055 din 2009, fapt ce nu justifică ajustarea acestora de către societate. De menționat că SC XX SA a prezentat abordări diferite în dosarul prețului de transfer transmis și în adresa de completare a acestuia privitor la ajustarea cheltuielilor înregistrate cu salariile Directorului General și Directorului Financiar.

În mod corect a fost sesizat de către SC XX SA în punctul de vedere exprimat cu privire la neacceptarea ajustării de comparabilitate a cheltuielilor înregistrate cu salariile Directorului General și Directorului Financiar în anul fiscal 2014 în sumă de 1.521.310 lei comparativ cu anul fiscal 2013, astfel, s-a procedat la neacceptarea ajustării de comparabilitate a cheltuielilor înregistrate cu salariile acestora în sumă de X lei și în anul fiscal 2013, în urma efectuării acestora rezultând următoarele:

NCP%	X	X	X	X	X
cuartila inferioara	5.78	2.80	0.90	2.03	2.26
mediana	6.52	5.44	4.27	3.12	3.76
cuartila superioara	7.72	13.71	7.91	5.01	7.97
NCP ajustat XX	32.05	2.01	13.32	2.04	25.93

Din analiza datelor prezentate mai sus se constata faptul ca XX SA în tranzacțiile efectuate cu afiliații, pentru anul fiscal 2013, din punct de vedere al metodei marjei nete, societatea nu se încadrează în intervalul de comparare.

Ca urmare a celor menționate, pe baza datelor și documentelor de evidență prezentate, dosarului prețurilor de transfer și a completărilor ulterioare, organele de inspecție au procedat la ajustarea achizițiilor de la societățile afiliate în anul fiscal 2013, astfel, metoda marjei nete ajustată(NCP%) a XX SA este de -5.05%, mai mica cu 10.49% față de valoarea mediana a grupului comparativ(5.44%), informații ce conduc la ajustarea cu suma de Ylei, situația detaliata a calculelor efectuate fiind prezentata în anexa nr. 9 la raport.

Din analiza informațiilor prezentate de XX SA cu privire la împrumuturile primite de către aceasta, s-a constatat faptul că, creditele cu termen de rambursare sub un an, accesate de contribuabil de la Bank și YY în studiile de comparabilitate efectuate în dosarul prețurilor de transfer, poziționează nivelul dobanzilor datorate entităților afiliate peste valoarea de piață.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dobânzii practice pentru creditele cu termen de rambursare sub un an, accesate de contribuabil de la Y și Y, evaluarea acestora realizându-se la valoarea dobânzii practice pe piață în luna acordării creditelor, astfel:

- pentru împrumutul efectuat de la Y în cuantum de X EURO (X lei), orarul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea cheltuielilor cu dobânzile la nivelul dobânzii practice pe piață în luna acordării împrumutului din data de 28.02.2014, respectiv 4.26%, astfel cheltuielile cu dobânzile ajustate sunt în valoare de X lei.

- pentru împrumutul efectuat de la Y în cuantum de X EURO (X lei), organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea cheltuielilor cu dobânzile la nivelul dobânzii practicate pe piață în luna acordării împrumutului din data de 04.04.2014, respectiv 4.32%, astfel cheltuielile cu dobânzile ajustate sunt în valoare de X lei.

- pentru împrumutul efectuat de la Trakya Investment în cuantum de X XX EURO (X lei), organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea cheltuielilor cu dobânzile la nivelul dobânzii practicate pe piață în luna acordării împrumutului din data de 18.12.2012, respectiv 3.98%, astfel cheltuielile cu dobânzile ajustate sunt în valoare de X lei.

Pe întreaga perioadă verificată, valoarea ajustării cheltuielilor cu afiliații este în suma de X lei, în conformitate cu prevederile art. 11, alin.(2) din legea 571/2013 privind Codul Fiscal, pct. 29 din normele de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, art.11, alin(4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATA

Perioada supusă inspecției: 01.02.2016 - 30.11.2016

TVA adaugată, în conformitate cu prevederile Titlului VI - Taxa pe valoarea adaugata din Legea 227/2015 privind Codul fiscal precum și H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Au fost verificate prin sondaj, documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile(facturi fiscale, chitanțe, note de intrare – recepție și constatare diferențe, dispoziții de casă, avize de însoțirea mărfurilor, situația consumului de combustibil, bonuri de consum, extrase de cont, etc.), iar unde au existat operațiuni economice cu o pondere semnificativă în activitatea contribuabilei, acestea au fost verificate, indiferent de luna în care au avut loc.

Inspecția fiscală parțială s-a efectuat și ca urmare a solicitării la rambursare, cu control ulterior, a soldului sumei negative din deconturile de TVA aferente următoarelor perioade:

- luna februarie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y,
- luna martie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna aprilie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna mai 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F- Y
- luna iunie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna iulie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna august 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna septembrie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna octombrie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. X
- luna noiembrie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. X

XX S.A. este înregistrată în perioada verificată ca plătitor lunar de TVA și a utilizat cotele de 20% și 9% aplicate asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutita de TVA.

Contribuabilul a fost verificat fiscal de către organele de control din cadrul A.J.F.P X , din punct de vedere a TVA până la data de 31.01.2016, fiind întocmit în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr.F-Y , măsurile stabilite de către echipa de inspecție fiscală fiind duse la îndeplinire.

În acțiunea de inspecție fiscală s-au avut în vedere și alte obiective, precum:

- verificarea realității declarațiilor fiscale și informative în corelație cu datele din evidența contabilă, jurnalele de cumpărări și jurnalele de vânzări și documentele justificative (facturi aferente achizițiilor și vânzărilor) precum și cu alte declarații depuse în conformitate cu legislația fiscală în vigoare,

- concordanța dintre sumele înscrise în jurnalele de vânzări și cumpărări, veniturile încasate de la clienți precum și documentele de achiziții și de plată a acestora aferente perioadei supuse controlului, deductibilitatea achizițiilor de bunuri și servicii,

- corectitudinea întocmirii deconturilor de TVA depuse la organul fiscal teritorial în corelație cu datele din evidența contabilă, balanțele de verificare ale conturilor sintetice, jurnalele de vânzări, jurnalele cumpărări,

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată:

În perioada verificată contribuabilul a înregistrat TVA colectată în sumă de X lei, din care suma de X lei reprezintă TVA cu taxare inversă aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii, suma de X lei este aferentă operațiunilor supuse măsurilor de simplificare, iar suma de X lei se datorează livrărilor de produse finite pe piața internă către operatori economici înregistrați în scopuri de TVA.

În perioada februarie – noiembrie 2016 contribuabilul a realizat venituri din livrările și serviciile intracomunitare în valoare totală de X lei, operațiuni scutite de taxa conform art.294 din Legea 227/2015. Livrările intracomunitare de bunuri au avut în susținere documente justificative, respectiv facturi externe (INVOICE), documente de transport (CMR), liste detaliate cu produsele livrate, contracte încheiate între părți, extrase de cont în valută cu încasările de la clienți.

Societatea nu a rulat sume prin contul 419 - "Avansuri încasate de la clienți" în perioada supusă inspecției fiscale.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă

În perioada verificată contribuabilul a înregistrat pe baza documentelor legale de deducere (facturi) TVA deductibilă în sumă totală de X lei, din care suma de X lei reprezintă TVA cu taxare inversă aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii, suma de X lei este aferentă operațiunilor supuse măsurilor de simplificare, iar suma de X lei reprezintă achiziții de bunuri/servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere, necesare desfășurării activității, respectiv materii prime, materiale consumabile, piese de schimb, utilități, servicii de transport bunuri, alte servicii, cu excepția celor înscrise la capitolul „Motiv de fapt”.

Din analiza TVA deductibilă pentru perioada verificată, au rezultat următoarele:

- evidența contabilă este condusă analitic pe furnizori;
- TVA deductibilă înregistrată provine din operațiuni taxabile privind cumpărările de bunuri și servicii;
- nu există furnizori cu livrări sporadice și cu pondere mare în TVA deductibilă;
- societatea nu a efectuat import de servicii cu autofacturare;
- facturile fiscale din care rezultă TVA deductibilă în perioada verificată au fost achitate prin virament bancar și numerar.

În perioada verificată, societatea comercială a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii. Pentru perioada verificată contribuabilul a întocmit și depus la organul fiscal teritorial decontul de TVA precum și declarația cod 394 privind achizițiile/livrările de mărfuri pe teritoriul României.

Cu privire la soldul sumei negative a TVA, situația privind TVA înregistrată de către contribuabil în perioada 01.02.2016 – 30.11.2016, se prezintă astfel:

- TVA colectată X lei
- TVA deductibilă X lei
- TVA achitată 0 lei
- Soldul sumei negative de TVA aprobată la rambursare cu control ulterior X lei

TVA solicitată de XX S.A la rambursare în sumă totală de X lei, provine din facturile de aprovizionare reprezentând, materii prime, materiale consumabile, piese de schimb, utilități, servicii de transport bunuri, alte servicii de la furnizori din țară înregistrați

în scopuri de TVA și urmare a operațiunilor de import de bunuri pentru care s-a plătit TVA la bugetul de stat, conform declarațiilor vamale de import.

Față de evidența contabilă s-a constatat TVA dedusă eronat în sumă de X lei aferentă facturilor nr.X emise în perioada februarie – septembrie 2016 de XX PFA-CIF RO XX, reprezentând „prestari servicii conform contract (X EUR/ lună*8 luni), reprezentând onorariu , asigurare, telefon ”, în valoare de X lei baza impozabila.

Facturile emise de acest furnizor sunt însoțite de un document denumit "Anexa la factura... din ", în care sunt înscrise următoarele informații:
exemplu: anexa la factura nr.X din 20.07.2016

"In cadrul proiectului <Extinderea capacității de producție și diversificarea activității de producție a S.CXX. S.A.>, întocmit în baza legii H.G.nr.1680/2008, aprobat de către Ministerul Finanțelor Publice în data de 01.10.2013 cu nr.X, ca urmare a depunerii Cererii de Acord pentru finanțare în cadrul schemei instituite prin H.G. nr.1680/2008, cu modificările ulterioare, în cursul lunii s-au efectuat următoarele activități:

a). Monitorizare indicatori de performanță, după cum urmează:

- Rata solvabilitatii generale
- Rata solvabilitatii financiare
- Rentabilitatea cifrei de afaceri
- Trendul rezultatului net
- Rata lichiditatii curente
- Lichiditatea imediata
- Gradul de indatorare
- Rata rentabilitatii economice
- Rata rentabilitatii financiare

b). Întâlniri cu managementul XX SA și consultanții aleși în cadrul proiectului pentru determinarea căilor de acțiune și a măsurilor ce trebuie implementate acolo unde indicatorii nu se încadrează în marjele impuse prin proiect. Intocmită azi, 20.07.2016, de către XX PFA. "

Echipa de inspecție fiscală a considerat că aceste anexe la facturile emise de XX PFA (ex. factura nr.X din 20.07.2016) nu reprezintă documente justificative în susținerea serviciilor executate, în sensul că nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de activitate, detalieri mod de calcul indicatori financiari, ore lucrate, determinarea cailor de acțiune și a măsurilor ce trebuie implementate acolo unde indicatorii nu se încadrează în marjele impuse prin proiect, tarife lucrări, etc.

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, reprezentanții legali ai contribuabilului au fost informați că nu se justifică necesitatea efectuării acestor servicii în perioada 01.02.2016-30.09.2016, de către XX PFA, persoană care a avut și calitatea de director general în cadrul S.CXX. S.A, iar contractul de prestări servicii încheiat între cele doua părți a fost reziliat începând cu octombrie 2016. De asemenea, XX SA avea personal calificat la compartimentul financiar-contabil pentru a executa lucrările menționate la punctul 1 din anexele la facturile emise de XX PFA.

În perioada 01.02.2016-30.09.2016 XX Persoana fizica autorizată a emis un numar de 8 (opt) facturi numerotate de la nr.X pana la nr.X (numere succesive), toate având același format și conținut în anexă, după exemplul descris la factura nr.X din 20.07.2016.

Pentru aceste achiziții nu au fost prezentate documente justificative în susținerea serviciilor executate, de unde rezultă că s-a dedus în mod nejustificat TVA în sumă de X lei aferenta acestor achizitii de servicii , încălcându-se astfel prevederile art.297 alin(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de X lei aferentă prestărilor de servicii de la PFA XX.

Accesorii impozit profit și TVA

Deoarece petenta contestă și accesoriile stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr.XX și nr.XX, a Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.XX și nr.XX, iar organul emitent al actelor administrativ fiscale, respectiv A.C.M. Constanța nu a transmis dosarul contestației, în conformitate cu prevederile art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, prin adresa nr. GLR_REG X , s-a solicitat întocmirea și transmiterea acestuia.

Cu adresa nr.X, înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr. GLR REG X, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat, respectiv A.C.M Constanța – Serviciul evidență analitică pe plătitori persoane juridice, transmite dosarul contestației, întocmit în conformitate cu prevederile legale, din care s-au reținut următoarele:

În conformitate cu prevederile art.173, art. 174, art.175 precum și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală cu modificările ulterioare, organele fiscale din cadrul A.C.M Constanța - Serviciul evidență plătitori persoane juridice, au calculat accesorii în sumă de **XX lei**, astfel:

- aferente debitului stabilit suplimentar de către organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere, reprezentând TVA de plată în sumă de X lei și impozit pe profit în sumă de X lei, s-a calculat suma de XX lei reprezentând: dobânzi de întârziere impozit profit (X lei), penalități de întârziere impozit profit (X lei) dobânzi de întârziere TVA (XX lei) și penalități de nedeclarare (X lei), potrivit actelor administrativ fiscale atacate.

De asemenea, organul emitent al actelor administrativ fiscale contestate menționează că , urmarea cererii înregistrată la A.C.M. Constanța sub nr.CTC DEC XX de către SC Glascorp SA, prin care s-a solicitat reducerea penalităților de nedeclarare, a fost emisă Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr. CTC DEC X prin care suma stabilită inițial de X lei a fost redusă cu suma de Y lei.

Prin referatele motivate cu propuneri de soluționare, întocmite în conformitate cu prevederile Ordinului P.A.N.A.F nr. 3741/2015 pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, organele emitente ale actelor administrativ fiscale contestate menționează că, pentru constatările efectuate nu a fost întocmită sesizare penală.

De asemenea, se stipulează că sumele stabilite suplimentar au fost calculate potrivit legii, motiv pentru care se propune, respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y, a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-Y , emise de ANAF - Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Galati-Administratia Județeană a Finanțelor Publice XXX, care constau în: TVA în sumă de X lei, impozit profit în sumă de X lei, precum și diminuarea bazei impozabile cu suma de X X lei.

Cu privire la Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr.XX și nr.XX, Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.XX și nr.XX prin care au fost instituite accesorii, organul emitent al actelor administrativ fiscale atacate, respectiv A.C.M Constanța - Serviciul evidență plătitori persoane juridice, menționează că acestea au fost calculate potrivit legii, motiv pentru care se propune, respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva obligațiilor fiscale reprezentând dobânzi de întârziere impozit profit (X lei), penalități de întârziere impozit profit (X lei) dobânzi de întârziere TVA (X lei) și penalități de nedeclarare (X lei).

III. Luând în considerare constatările organului de impunere, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada impusă, se rețin următoarele :

SC XX SA face parte din Y Y a YYYY, grup industrial cu operațiuni internaționale în domeniul sticlei plate, sticlăriei de uz casnic, recipientelor de sticlă și al chimicalelor.

Una dintre cele mai importante divizii ale YYYY, din care face parte și SC XX SA este divizia de geam specializat pentru industria automotive(Y Y).

Prin plângerea formulată, SC XX SA, solicită susținerea orală a contestației, în conformitate cu prevederile art.276, alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr.GLR_REG Y, s-a comunicat contestatarei că a fost stabilită convocarea pentru susținerea orală a contestației în data de 02.05.2018, orele 11,00. Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P Galați sub nr. Y, s-a primit răspunsul societății prin care se menționează că se vor prezenta la data stabilită.

În data de 02.05.2018, la sediul D.G.R.F.P Galați s-au prezentat din partea societății SC XX SA, domnul XXX – manager, doamna X și consultantii în dosarul prețurilor de transfer doamna X și X.

Prin minuta încheiată sub NR GLR_X, a fost prezentat modul în care funcționează societatea în cadrul YYYY din care face parte , precum și următoarele aspecte:

- susținerea metodei CPN în ceea ce privește ajustările efectuate;
- includerea cheltuielilor cu managerii în ajustarea indicatorului de profitabilitate folosit în justificarea prețurilor de transfer,
- ajustarea anuală să fie efectuată în ambele sensuri , nu doar în favoarea inspecției fiscale,
- ajustarea dobânzilor cu afiliații la nivelul BNR nu respectă condițiile de piață;
- consideră că au fost prezentate documente în susținere referitoare la prestările de servicii de către PFA XX.

Nu au fost abordate aspectele referitoare la diminuarea pierderii fiscale, deoarece decizia privind modificarea bazei impozabile era de competența D.G.S.C.București.

Urmare a adresei nr. A-X, înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr. X prin care Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a delegat competența de soluționare a contestației formulată de SC XX SRL, XXX, împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X, Serviciului specializat din cadrul D.G.R.F.P Galați, prin adresa nr.GLR_REG X s-a comunicat acest fapt și SC XX SA .

Prin adresa nr.X, înregistrată la D.G.R.F.P Galați sub nr. GLR_REG X, SC XX SA a solicitat susținerea orală și a contestației împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X în data de 11.06.2018, sau după data de 26.06.2018. Prin adresa nr. GLR_REG X, s-a comunicat petentei data de 26.06.2018 privind convocarea în vederea susținerii orale a contestației la sediul D.G.R.F.P Galați.

În data de 26.06.2018, la sediul D.G.R.F.P Galați s-au prezentat din partea societății SC XX SA, domnul XXX – manager, doamna X, în vederea susținerii orale a contestației.

Prin Minuta încheiată sub nr. X, s-au prezentat următoarele argumente:

- a fost prezentat contractul tradus în limba română X, încheiat cu PFA XX, privind prestările de servicii.
- referitor la pierderea în sumă de XX lei, se menționează că suma de X lei reprezintă cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar de reportat pentru anii următori .

Referitor la susținerile contestatare prin minutele încheiate, se reține că argumentele aduse se regăsesc și prin contestația formulată.

1. Cu privire la suma de XX lei, reprezentând impozitul pe profit în sumă de X lei și accesoriile aferente în sumă de X lei, din care, dobânzi (X lei) și penalități(29.08 lei).

Organele de inspecție fiscală, urmarea verificării documentelor contabile puse la dispoziție de către contribuabil au stabilit pentru anul 2012 un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei, conform următoarelor considerente:

1.1 Referitor la obligațiile fiscale suplimentare în sumă de **X lei** reprezentând impozitul pe profit în sumă de X lei, dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit (X lei), se rețin următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat sub nr.F-Y, pentru activitatea desfășurată de contribuabil până la 30.06.2012 organele de inspecție fiscală au constatat o pierdere fiscală la data de 31.12.2011 în sumă de **XXX lei**, de recuperat pentru anii următori.

Din cuprinsul respectivului raport reiese că nu sunt înscrise constatări referitoare la alte sume care trebuiau să fie reportate în perioada următoare, respectiv cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar nedeductibile fiscal în anul 2011, care trebuiau reportate în anul fiscal 2012 (randul 32 din declarația 101), astfel că, la definitivarea declarației 101 privind impozitul pe profit pentru anul de raportare 2012, contribuabila a înscris eronat la randul 15 "Cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă" suma de X lei, suma inclusă la randul 19 "Total deduceri";

La randul 40 "Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți" din declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul de raportare 2012, contribuabila a înscris eronat suma de XXX lei, în loc de XXX lei, așa cum a fost stabilit în raportul de inspecție fiscală precedent, cu o diferență de XXX lei.

Pentru perioada 01.07.2012 - 31.12.2012, organele de inspecție fiscală, au procedat la ajustarea cheltuielilor cu dobânzile datorate persoanelor afiliate în sumă de X lei, în sensul diminuării acestora.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile pentru anul fiscal 2012 și a impozitului pe profit, rezultând o diferență de plată la bugetul de stat în sumă de X lei, astfel:

- anulare deducere înscrisă la randul 15 din declarația 101 în sumă de X lei reprezentând "Cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă", sumă inclusă la randul 19 "Total deduceri";

- anulare pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de XXX lei, inclusă în totalul de la randul 40 din declarația 101;

- pierdere fiscală determinată de contribuabil prin declarația 101 an fiscal 2012 în suma de XX lei;

- ajustare cheltuieli cu dobânzile datorate persoanelor afiliate cu suma de X lei

- mod de calcul impozit pe profit stabilit suplimentar de plată: $(X \text{ lei} + XXX \text{ lei} + X \text{ lei} - XX \text{ lei}) = X \text{ lei}$ baza impozabilă $X \text{ lei} \times 16\% = X \text{ lei}$ impozit pe profit.

Referitor la susținerea petentei cu privire la pierdere fiscală la 31.12.2009 în sumă de X lei, se rețin următoarele:

Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat sub nr.F-Y, organele de control precizează că, din pierderea de recuperat din anii precedenți în sumă de X lei, s-a scăzut profitul impozabil înregistrat de societatea în perioada 01.01. - 30.09.2010 în sumă de X lei, rămânând la 30.09.2010 o pierdere de recuperat în sumă de Y lei ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$).

În perioada 01.10 - 31.12.2010, societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de X lei, cu care se diminuează pierderea înregistrată la 30.09.2010 în sumă de Y

lei, rezultând o pierdere de recuperat pentru anii următori la 31.12.2010 în sumă de X lei (Y lei - X lei), pierdere recunoscută și de petentă.

În anul 2011, societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de X lei, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite de către organele de inspecție fiscală în sumă de X lei, urmarea verificării, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei (X lei + X lei), cu care s-a diminuat pierderea de recuperat din anii precedenți în sumă de X lei, rezultând la finele anului 2011 o pierdere de recuperat pentru anii următori în sumă de XXX lei (X lei - X lei).

În anul 2012 societatea a înregistrat un profit contabil în sumă de X lei, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile în sumă de X lei, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei.

Profitul impozabil în sumă de X lei a fost diminuat cu:

- suma de XXX lei reprezentând pierdere de recuperat din anii precedenți,
- suma de X lei reprezentând rezerva legală ($X \cdot 5\%$),
- precum și cu suma de X lei reprezentând recalculare amortizare fiscală aferentă valorii rămase neamortizate a mijloacelor fixe, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei ($X - XXX - X - X$), la care se adaugă suma de X lei, reprezentând ajustarea cheltuielilor cu dobânzile datorate persoanelor afiliate, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei.

Referitor la afirmația petentei prin contestație, cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu au procedat la ajustarea veniturilor sau a cheltuielilor pentru perioada 01.07 - 31.12.2012, se rețin următoarele:

Având în vedere că, în perioada menționată marja adaosului comercial net ajustat înregistrată de societate a fost de 32,05%, iar mediana intervalului s-a situat la 6,52%, prin adresa nr. GLR_REG X s-a solicitat organelor de inspecție fiscală completarea Referatului cu propuneri de soluționare referitoare la acest aspect.

Prin adresa de răspuns nr X, înregistrată la D.G.R.F.P Galați sub nr. GLR_REG X, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat menționează că, nu s-a procedat la ajustarea cheltuielilor cu entitățile afiliate, în sensul diminuării cheltuielilor nedeductibile urmarea a situării NCP (32,05%) peste cuartila superioară (7,72%), considerând că dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat doar pentru o parte a anului 2012 (semestrul II). De asemenea, menționează că pentru a reflecta profitabilitatea activității de producție în vederea analizării prețurilor de transfer, s-a considerat ca fiind adecvată calcularea NCP pentru întregul an 2012, astfel:

- venituri din exploatare X lei,
- cheltuieli de exploatare X lei
- rezultat din exploatare X lei
- marja de adaos comercial net 32,05%

Organul emitent al actului administrativ fiscal atacat, precizează că având în vedere faptul că informațiile de mai sus au fost menționate și în cuprinsul Punctului de vedere prezentat de contestatară, „se impune ajustarea cheltuielilor cu entitățile afiliate, în sensul diminuării cheltuielilor nedeductibile fiscal cu suma de X lei”, astfel:

- achiziții de la persoane afiliate și înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal în sumă de X lei
- indicator NCP înregistrat de societate 32,05%
- mediana intervalului de profitabilitate NCP 6,52%
- diferență indicator NCP 25,53 (32,05% - 6,52%)
- $X \cdot 25,53\% = X$ lei

Din cele de mai sus reiese că, profitul impozabil stabilit pentru anul 2012 în sumă de X lei, pentru care a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de X lei, „se va diminua cu suma de X lei, reprezentând „ajustare cheltuieli cu entitățile afiliate făcută în favoarea XX

SA, rezultând o bază impozabilă în sumă de X lei căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei($X \text{ lei} * 16\%$)”.

Astfel, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat menționează că,, obligația de plată stabilită inițial în sumă de X lei, se va diminua cu suma de X lei($X \text{ lei} - X \text{ lei}$).

Urmarea completării Referatului cu propuneri de soluționare organul emitent al actului administrativ fiscal atacat propune ,, Acceptarea parțială a contestației formulată de XX SA împotriva Deciziei de impunere F-Y „[...] în sensul diminuării impozitului pe profit cu suma de X lei”.

De asemenea, având în vedere că prin Deciziile nr.XX și XX referitoare la obligațiile de plată accesorii, pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei au fost stabilite accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, reprezentând dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit(X lei), prin completarea la Referatul cu propuneri de soluționare nr.X, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P XXX, au calculat accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, stabilite ca fiind nedatorate de societate astfel:

Dobânzi de întârziere impozit profit

$X \text{ lei} * 340 \text{ zile} * 0,04\% = X \text{ lei}$ (perioada 25.03.2013 – 01.03.2014);

$X \text{ lei} * 671 \text{ zile} * 0,03\% = X \text{ lei}$ (perioada 01.03.2014 – 01.01.2016);

$X \text{ lei} * 777 \text{ zile} * 0,02\% = X \text{ lei}$ (perioada 01.01.2016 – 15.02.2018);

$X \text{ lei} * 5 \text{ zile} * 0.02\% = X \text{ lei}$ (perioada 15.02.2018 – 20.02.2018);

Penalități de întârziere impozit profit

$X \text{ lei} * 15\% = X \text{ lei}$ (perioada 25.03.2013 – 15.02.2018);

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de X lei, aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, stabilit ca fiind nedatorat de petentă.

În temeiul principiului „accessorium sequitur principale”, conform căruia sumele calculate cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere, aferente creanțelor fiscale neachitate la scadență, reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, cum pentru obligația principală s-a pronunțat soluția de admitere, se va proceda în consecință și pentru accesoriile aferente în sumă totală de X lei, reprezentând dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit(X lei).

Din cele de mai sus rezultă că pentru suma de **X lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei** din care: dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit(X lei), se va admite parțial contestația formulată de SC XX SA., în sensul diminuării obligațiilor fiscale suplimentare cu sumele respective.

Conform celor precizate mai sus, luând act și de propunerea organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal din adresa nr. X, înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr. X, referitor la acțiunea formulată în calea administrativă de atac de SC XX SA se vor avea în vedere prevederile art. 279 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscală, cu modificările ulterioare, care stipulează:

„ Art.279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie Contestația poate fi **admisă**, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) **În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.**”

Având în vedere cele reținute în conținutul deciziei, precum și prevederile art.279 alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, coroborat cu pct.11.3, din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se va admite parțial contestația depusă de pentru suma de SC XX SA **X lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **X lei** și

accesorii în sumă de **X lei** din care: dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit(X lei).

1.2 Referitor la obligațiile fiscale suplimentare în sumă de **X lei** reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **X lei** (X lei – X lei), dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit(X lei), din cele prezentate la pct.1.1 de mai sus se reține că, în anul 2012 societatea a înregistrat un profit contabil în sumă de X lei, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile în sumă de X lei, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei.

Profitul impozabil în sumă de X lei a fost diminuat cu:

- suma de XXX lei reprezentând pierdere de recuperat din anii precedenți,
- suma de X lei reprezentând rezerva legală($X \cdot 5\%$),
- suma de X lei reprezentând recalculare amortizare fiscală aferentă valorii rămase neamortizate a mijloacelor fixe,

- precum și cu suma de X lei, reprezentând ajustarea cheltuielilor cu entitățile afiliate făcută în favoarea XX SA, de către organele de inspecție fiscală prin completarea la Referatul cu propuneri de soluționare nr.X, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei (X – XXX - X - X – X lei), la care se adaugă suma de X lei, reprezentând ajustarea cheltuielilor cu dobânzile datorate persoanelor afiliate, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei.

- suma de X lei reprezintă cheltuielile cu dobânzile ajustate pentru împrumutul efectuat de la Trakya Investment în valoare de X XX EURO (X lei), de către organul de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.11, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și pct 38 din HG 44/2004 la nivelul dobânzii practicate pe piață în luna acordării împrumutului din data de 18.12.2012, respectiv 3.98%.

Din cele prezentate mai sus se reține că societatea în mod eronat a înregistrat prin declarația privind impozitul pe profit D101, pentru anul 2011, o pierdere de recuperat din anii precedenți în sumă de XXX lei, cu XXX lei mai mare decât cea stabilită prin actul de control anterior în sumă de XXX lei, astfel că, argumentele petentei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **X lei**, și în consecință, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru aceasă sumă.

Urmarea înregistrării în evidența fiscală a impozitului pe profit suplimentar, pentru neplata acestuia la scadență au fost calculate accesorii prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr.XX și nr.XX , în sumă totală de X lei, din care, suma de X lei reprezentând dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit (X lei), a fost stabilită de către organele de inspecție fiscală ca fiind eronat calculată, având în vedere că impozitul pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr./..în sumă de X a fost diminuat cu suma de X lei.

Astfel că, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de **X lei** (X lei – X lei), au fost calculate accesorii aferente în sumă de **X lei** (X lei – X lei), reprezentând dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit(X lei), stabilite în conformitate cu prevederile art.173, alin.(1), (4) și (5), art.174, alin(1), art.176, alin(1 – 3) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În temeiul principiului „accessorium sequitur principale”, conform căruia sumele calculate cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere, aferente creanțelor fiscale neachitate la scadență, reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, cum pentru obligația principală s-a pronunțat soluția de respingere ca neîntemeiată, se va proceda în consecință și pentru accesoriile aferente în sumă totală **X lei**, reprezentând dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit(X lei).

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art .26, art.173, alin.(1), (4) și (5), art.174, alin(1), art.176, alin(1 – 3) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.82, alin.(3) din O.G.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, acte normative în vigoare pentru perioada verificată, care dispun:

Art.26. "Pierderi fiscale (1) Pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plata a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora."

Art.83, alin.(3)"Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit."

Art.173 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la [art. 227](#) alin. (8).

Art. 174 Dobânzi

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

Art. 176 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile 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. Dispozițiile [art. 174](#) alin. (2) - (4) și [art. 175](#) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

2. Cu privire la diminuarea pierderii în sumă de X Xlei

Pentru perioada ianuarie 2013 – septembrie 2016, organele de inspecție fiscală a stabilit o diminuare a pierderii fiscale în sumă de X Xlei, astfel:

2.1 Suma de **XX lei**, reprezintă pierdere de recuperat din anii precedenți preluată eronat de către SC XX SA la 31.12.2013, în condițiile în care , așa cum a fost prezentat la **pct. 1**, la **31.12.2012** societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de X lei, din care a fost scăzută pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de X lei, stabilită prin Raportul de inspecție fiscală anterior. În consecință, petenta contestă eronat diminuarea pierderii în sumă de XXlei , stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/....., argumentele prezentate nefiind în măsură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

2.2.Referitor la ajustarea cheltuielilor înregistrate în legatură cu entitățile afiliate în sensul diminuării acestora pentru anul fiscal 2013, în sumă de Y RON

Organele de inspecție fiscală au constatat că în tranzacțiile efectuate de XX SA cu entitățile afiliate, pentru anul fiscal 2013, din punct de vedere al metodei marjei nete, societatea nu se încadrează în intervalul de comparabilitate.

Pe baza datelor și documentelor de evidență prezentate, a dosarului prețurilor de transfer și a completărilor ulterioare, organele de inspecție au procedat la ajustarea achizițiilor de la societățile afiliate pentru anul fiscal 2013, astfel, metoda marjei nete ajustată(NCP%) a XX SA a fost de -5.05%, mai mică cu 10.49% față de valoarea mediană a grupului comparativ(5.44%), informații care au condus la ajustarea cu suma de Y lei.

Rezultatul analizei tranzacțiilor din prisma metodei marjei nete tranzacționale efectuate de către XX SA și afiliați, poziționează societatea în intervale de comparabilitate privind prețurile practicate pentru anii 2012, 2014, 2015 și perioada ianuarie-septembrie 2016, iar pentru anul fiscal 2013 societatea recunoaște faptul că prețurile **nu sunt comparabile cu cele de pe piață**, însă nu a efectuat ajustarea cheltuielilor în relația cu entitățile afiliate din aceasta perioadă, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a procedat la efectuarea acestora ținând cont de informațiile prezentate în dosarul prețurilor de transfer și potrivit prevederilor art. 11, alin.(2) din legea 571/2033 privind Codul Fiscal, art. 11, alin. (2), lit. d), pct. 29 din normele de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, art.11, alin(4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal aplicabil după data de 01.01.2016.

Astfel, pentru anul 2013, având în vedere că rezultatul analizei tranzacțiilor prin prisma marjei nete tranzacționale poziționează societatea în afara intervalelor de comparabilitate privind prețurile practicate, s-a procedat la ajustarea cheltuielilor înregistrate de petentă cu entitățile afiliate cu suma de Y lei.

2.3. Referitor la ajustarea prețurilor de transfer aferente cheltuielilor cu dobânzile înregistrate de Societate în relație cu împrumuturile primite de la entitățile sale afiliate, în sensul diminuării acestora pentru anul fiscal 2014 - 2015, cu suma de X RON

Din constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la împrumuturile primite de către XX SA , s-a constatat faptul că, creditele cu termen de rambursare sub un an, accesate de contribuabil de la X și YY în studiile de comparabilitate efectuate în dosarul prețurilor de transfer, poziționează nivelul dobânzilor datorate entităților afiliate peste valoarea de piață. Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dobânzii practicate pentru creditele cu termen de rambursare sub un an, accesate de contribuabil de la Y și Y, evaluarea acestora realizându-se la valoarea dobânzii practicate pe piață în luna acordării creditelor, astfel:

- pentru împrumutul efectuat de la Y în valoare de X EURO (X lei), organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea cheltuielilor cu dobânzile la nivelul dobânzii practicate pe piață în luna acordării împrumutului din data de 28.02.2014, respectiv 4.26%, astfel cheltuielile cu dobânzile ajustate sunt în valoare de X lei.

- pentru împrumutul efectuat de la Y în valoare de X EURO (X lei), organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea cheltuielilor cu dobânzile la nivelul dobânzii practicate pe piață în luna acordării împrumutului din data de 04.04.2014, respectiv 4.32%, astfel cheltuielile cu dobânzile ajustate sunt în valoare de X lei.

Pe întreaga perioadă verificată, valoarea ajustării cheltuielilor cu afiliații este în suma de X lei în conformitate cu prevederile art.11, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și pct 38 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal:

Art. 11, alin.(2) „În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielilor oricareia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre metode...”

Pct.38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).

Organele de inspecție fiscală ținând cont de studiile de comparabilitate efectuate în dosarul prețurilor de transfer, din care reiese că, creditele cu termen de rambursare sub un an, accesate de contribuabil de la Bank și Y, poziționează nivelul dobânzilor datorate entităților afiliate peste valoarea de piață, au procedat la ajustarea acestora în conformitate cu prevederile legale, stabilind o diminuare a pierderii cu suma de X lei.

Astfel, s-a reținut că organele de inspecție fiscală au stabilit o diminuare a pierderii în sumă de X X lei (XX lei + Y lei + X lei + X lei), pentru perioada ianuarie 2014 – februarie 2015, aferentă ajustării cheltuielilor înregistrate de petentă cu entitățile afiliate precum și ajustării dobânzilor datorate entităților afiliate poziționate peste valoarea de piață, argumentele petentei nefiind de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la susținerea petentei cu privire la respingerea folosirii metodei comparării prețurilor necontrolate („CPN”), se rețin următoarele:

Din constatările organelor de inspecție fiscală s-a reținut că, pentru perioada verificată 01.07.2012 - 30.09.2016, Societatea XX SA a prezentat Dosarul prețurilor de transfer aferent perioadei, fiind prezentate două metode pentru această perioadă, respectiv: Metoda comparării prețurilor necontrolate pentru materii prime și Metoda marjei nete a profitului. Din analiza dosarului prețurilor de transfer prezentat, s-a constata că în anumite perioade, societatea se poziționează în afara intervalelor de comparabilitate prin ambele metode, dar aceasta nu a efectuat ajustări în dosar, pe motiv că prețurile practicate în tranzacțiile intra-grup derulate de XX aferente activității de producție nu au impact negativ asupra rezultatelor companiei din prisma Dosarului prețurilor de transfer.

La punctul 5.2.1.1 din dosarul prețurilor de transfer sunt prezentate tranzacții, derulate în perioada analizată (iulie 2012 - septembrie 2016), constând în achiziția de materii prime de către XX S.A. de la părțile sale afiliate, XXX, YYY și Y Y (X).

La punctul 7.1.2.2 din dosarul prețurilor de transfer este prezentată analiza derulată de contribuabil pentru justificarea prețurilor de transfer aferente achizițiilor de

materii prime de către S.C. XX S.A. de la părțile sale afiliate, metoda aleasă de contribuabil fiind Metoda comparării prețurilor necontrolate (CPN).

În Dosarul prețurilor de transfer prezentat, urmarea analizei prin metoda MMNT a fost utilizat indicatorul de profitabilitate "marja de adaos comercial net", la calculul căreia, în cadrul "costurilor operaționale", sunt cuprinse și cheltuielile cu materiile prime.

Din analiza documentelor prezentate organul de inspectie fiscală a apreciat că utilizarea metodei marjei nete tranzacționale este cea indicată, având în vedere, faptul că pentru aceleași tipuri de tranzacții (achiziții de materii prime) au fost prezentate două metode diferite, furnizare de informații incomplete în prima fază, în ceea ce privește metoda comparării prețurilor necontrolate pentru achizițiile de materii prime, precum și prevederile Ghidului OCDE, care la Capitolul I - principiul lungimii de braț, pct. 1.12, menționează:

„Atât administrațiile fiscale cât și contribuabilii au adeseori dificultăți în obținerea de informații suficiente pentru aplicarea principiului lungimii de braț. Deoarece principiul lungimii de braț impune în mod obișnuit ca administrația fiscală și contribuabilii să evalueze tranzacții necontrolate și activitățile economice ale companiilor independente și să le compare apoi cu tranzacțiile și activitățile companiilor afiliate, poate fi nevoie de un volum substanțial de date. Informațiile accesibile pot fi incomplete și greu de interpretat; alte informații, dacă ele există, pot fi dificil de obținut datorită amplasării geografice sau datorită părților de la care ar trebui obținute aceste informații. Mai mult, poate să nu fie posibilă obținerea de informații de la companii independente, din rațiuni de confidențialitate. În alte cazuri, informațiile despre companii independente ce pot fi relevante pot pur și simplu să nu existe. La acest moment trebuie să reamintim faptul că transferul prin prețuri nu este o știință exactă, ci necesită un exercițiu de judecată atât de partea administrației fiscale cât și de partea contribuabilului”.

De menționat că în dosarul prețurilor de transfer prezentat, în anumite perioade, poziționează societatea în afara intervalelor de comparabilitate prin ambele metode, organele de inspectie fiscală au apreciat utilizarea numai a metodei marjei nete tranzacționale pe toată perioada verificată, care are incidență asupra întregii activități de producție (în care sunt incluse și tranzacțiile cu afiliații atât în calitate de clienți cât și de furnizori, constând în vânzări de produse finite, materiale, mostre, prestări de servicii de dezvoltare produse cât și achiziții de materii prime, materiale), astfel evitându-se dubla impozitare prin ajustarea bazei impozabile a veniturilor sau a cheltuielilor.

S-a reținut, de asemenea că rezultatele analizei efectuate de contribuabil sunt fundamentate pe informațiile cuprinse în Anexa 14 la dosarul prețurilor de transfer. Din analiza documentelor conținute de anexa respectivă organul de inspectie fiscală a constatat faptul ca datele pe care se fundamenteaza studiul de comparabilitate, ***nu sunt prezentate într-o maniera care sa permita acestuia sa verifice procesul prin care s-a ajuns la rezultatul enunțat de contribuabil.*** Totodată s-a constatat faptul că ***nu sunt prezentate informații privind caracteristicile tranzacțiilor în așa fel încât să existe certitudinea că nu există diferențe între tranzacții în măsură să vicieze rezultatul studiului de comparabilitate*** (e.g. reguli INCOTERMS), motiv pentru care au fost solicitate informații suplimentare. Potrivit Liniilor directoare emise de OCDE privind prețurile de transfer condițiile economice care pot fi relevante pentru determinarea comparabilității pieței includ locația geografică; dimensiunea piețelor; gradul de concurență pe piețe și pozițiile concurențiale relative ale cumpărătorilor și vânzătorilor; disponibilitatea (riscul) producerii de bunuri și servicii substitutive; nivelurile de cerere și ofertă de pe piața în ansamblu și în anumite regiuni, dacă este cazul; puterea de cumpărare a consumatorilor; natura și amploarea reglementării guvernamentale a pieței; costurile de producție, inclusiv costurile legate de terenuri, forța de munca și capital; costuri de transport; nivelul pieței (de exemplu, comerțul cu amănuntul sau cu ridicata); data și ora tranzacțiilor; și așa mai departe.

Organele de inspecție fiscală au constatat din evaluarea analizelor de comparabilitate efectuate de contribuabil că în anumite cazuri există prețuri în afara intervalului de comparare (peste maxim), interval determinat de contribuabil pe baza prețului minim/maxim practicat, diferențele fiind ne semnificative.

Din datele prezentate în Dosarul prețurilor de transfer organele de inspecție fiscală au constata că în perioada anterioară începerii activității de producție în serie a geamurilor de prim montaj specifice industriei automotiv, Compania înregistrează o fluctuație semnificativă a nivelului veniturilor și cheltuielilor operaționale. Astfel, în anul 2012, odată cu modificarea acționariatului XX și includerea Companiei în grupul XX, începe și dezvoltarea acesteia în domeniul producției de geamuri pentru industria automotiv, prin prisma experienței pe care XX o deține în acest domeniu, prin relațiile comerciale dezvoltate până în prezent cu importanți producători auto (Audi, Volkswagen, Ford, Renault), cât mai ales prin infuzia de capital și de know-how în domeniul producției de geamuri pentru industria automotiv.

S-a reținut că în cursul perioadei 2013 - 2014, compania XX nu desfășoară o producție de serie aferentă noii piețe către care se adresează, totuși, aceasta înregistrează cheltuieli aferente etapei de dezvoltare și testare a noii producții (până la momentul fabricării acesteia în serie) și mai cu seamă, cheltuieli generate de standardele tehnico - economice impuse prin proiectul de finanțare prin schema de ajutor de stat. În ceea ce privește perioada ulterioară începerii activității de producție, 2015 - septembrie 2016, se poate observa creșterea fluxurilor de venituri și cheltuieli aferente acesteia. În plus, trebuie menționat că apare o incapacitate a Companiei de a onora comenzile clienților pe fondul întârzierii finanțării, care i-a determinat pe producătorii auto să-și redirecționeze comenzile către alte companii ale YYYY. Producătorii de autovehicule lansează comenzi în funcție de tipul de autovehicul pe care urmează să îl producă în anii următori, lansarea de noi proiecte făcându-se anual sau odata la doi ani.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, din cauza incapacității de a onora aprovizionarea unui ciclu de producție rentabilitatea Companiei a fost decalată, iar activitatea de producție, deși începută, nu s-a desfășurat la capacitate maximă în cursul perioadei 2015 - 2016.

Astfel în perioada verificată au fost efectuate o serie de operațiuni economice necesare sau impuse prin programul de finanțare pentru implementarea programului investițional, acțiuni cu un caracter specific unor programe de finanțare și care nu au un caracter comun aceluiași tipuri de investiții/acțiuni cu al altor entități ce nu beneficiază de aceste programe și care au avut impact asupra rezultatelor Companiei, astfel societatea a procedat la ajustarea acestora unde au fost identificate, pentru a reflecta o imagine fidelă a activității de producție, fiind în concordanță cu prevederile Ordinului 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr. 766 din 10 noiembrie 2009, Ordinului nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, coroborat cu prevederile Ghidului OCDE, care la Capitolul I-principiul lungimii de braț, pct. 1.12, stipulează:

1.42 „Ideal, pentru a se ajunge la cea mai precisă aproximare a valorii corecte de piață, principiul lungimii de braț ar trebui să se aplice tranzacție cu tranzacție. Totuși, există adeseori situații în care tranzacții separate sunt atât de strans legate una de alta sau se continuă una pe alta, încât nu pot fi evaluate în mod adecvat pe bază separată. Exemplele pot include: 1. anumite contracte de furnizare de marfuri sau servicii pe termen lung, 2. drepturi de a folosi proprietăți necorporale și 3. stabilirea de prețuri pentru o gamă de produse strâns legate între ele (o linie de produse) atunci când nu este practic să se stabilească produsele sau tranzacțiile individuale. Un alt exemplu ar fi acordarea licenței de know-how de producție și furnizarea componentelor vitale unui producător controlat; poate să fie mai rezonabilă stabilirea termenilor la lungime de braț pentru două elemente

luate împreună decât pentru fiecare în mod individual. Astfel de tranzacții ar trebui evaluate împreună utilizând metoda sau metodele cele mai potrivite la lungime de braț. Un alt exemplu ar fi dirijarea unei tranzacții printr-o altă companie afiliată; poate fi mai potrivit să se ia în considerare tranzacția din care face parte dirijarea în integralitatea sa, decât să se ia în considerare tranzacțiile individuale pe baze separate", coroborat cu prevederile [art.11](#), alin. (2), lit. d), pct. 29 din normele de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 ce prevede: „Metoda marjei nete implica 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 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.”

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.11, alin(4) din Legea 227/2015 „Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- metoda comparării prețurilor;
- metoda cost plus;
- metoda prețului de revânzare;
- metoda marjei nete;
- metoda împărțirii profitului;”

Având în vedere că activitățile desfășurate de societatea verificată sunt interconectate sau prestate în mod continuu și nu pot fi evaluate în mod separat, organul de inspecție fiscală a apreciat că utilizarea metodei marjei nete tranzacționale este cea indicată, luându-se în considerare prevederile Ghidului OCDE, care la Capitolul I - principiul lungimii de braț, lit C-iii, pct. 1.42, se menționează următoarele: "Evaluarea tranzacțiilor separate și combinate:

În aplicarea metodei respective, apreciată ca fiind cea mai adecvată pentru situația dată, s-au avut în vedere următoarele prevederi :

- potrivit Ghidului OECD pentru Prețuri de Transfer, metodele de profit tranzacțional sunt „Singurele metode de profit ce satisfac principiul lungimii de braț sunt

acelea care sunt în concordanță cu metoda de împărțire a profitului sau metoda marjei tranzacționale nete";

- conform art. 3.2 din Ghidul OECD pentru Prețuri de transfer, metodele profitului tranzacțional sunt: metoda împărțirii profitului și metoda marjei tranzacționale nete";

- conform art. 3.39 din Ghidul OECD pentru Prețuri de Transfer, „Metoda marjei tranzacționale nete poate oferi o soluție practică pentru probleme de prețuri de transfer...";

- conform art. 3.26 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer „Metoda marjei tranzacționale nete examinează marja profitului net raportat la o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) pe care un contribuabil o realizează dintr-o tranzacție controlată...";

Referitor la susținerea petentei cu privire la recalcularea (NCP) obținute de Societate în cursul anilor 2014, 2015 și 2016, fără a oferi o justificare în acest sens și aplicarea parțială a principiului valorii de piață în ceea ce privește calcularea ajustărilor de prețuri de transfer pentru anii în care indicatorul NCP al Societății se poziționează peste cuartila superioară a intervalului de comparabilitate, se rețin următoarele:

În ceea ce privește ajustarea de comparabilitate operată în contul cheltuielilor înregistrate cu salariile Directorului General și Directorului Financiar, din documentele prezentate de SC XX SA, aceștia îndeplinesc funcții generale de management și recunoscute drept cheltuieli ale perioadei conform pct. 52, alin.(5) din Ordinul 3055 din 2009, fapt ce nu justifică ajustarea acestora de către societate. De menționat că SC XX SA a prezentat abordări diferite în dosarul prețurilor de transfer transmis și în adresa de completare a acestuia privitor la ajustarea cheltuielilor înregistrate cu salariile Directorului General și Directorului Financiar.

SC XX SA a sesizat în mod corect în punctul de vedere exprimat cu privire la neacceptarea ajustării de comparabilitate a cheltuielilor înregistrate cu salariile Directorului General și Directorului Financiar în anul fiscal 2014 în sumă de X lei, comparativ cu anul fiscal 2013, astfel s-a procedat la neacceptarea ajustării de comparabilitate a cheltuielilor înregistrate cu salariile acestora în sumă de X lei și pentru anul fiscal 2013, în urma efectuării acestora rezultând următoarele:

NCP%	X	X	X	X	X
cuartila inferioară	5.78	2.80	0.90	2.03	2.26
mediana	6.52	5.44	4.27	3.12	3.76
cuartila superioară	7.72	13.71	7.91	5.01	7.97
NCP ajustat XX	32.05	2.01	13.32	2.04	25.93

Astfel, se menționează că pentru anul fiscal 2015 și perioada ianuarie-septembrie 2016 nu s-a efectuat nici o ajustare a cheltuielilor de către organele de inspecție fiscală, diferențele invocate de SC XX SA datorându-se datelor cu zecimale utilizate de către societate, ori dosarul prețurilor de transfer nu este o știință exactă, fapt prevăzut și de Ghidului OCDE, care la Capitolul I-principiul lungimii de brat, pct. 1.12, menționează:

„.... la acest moment trebuie să reamintim faptul că transferul prin prețuri nu este o știință exactă, ci necesită un exercițiu de judecată atât de partea administrației fiscale cât și de partea contribuabilului”.

De asemenea, prin Referatul cu propuneri de soluționare se precizează că, în efectuarea studiilor de comparabilitate cu entitățile selectate în dosarul prețurilor de transfer, SC XX SA a efectuat ajustarea cheltuielilor indirecte la nivelul producției realizate în perioada verificată, având în vedere raționamentul invocat de pct. 1.12 din Ghidului OCDE, Capitolul I, în condițiile în care la selectarea comparabilelor la întocmirea dosarului prețurilor de transfer, societatea ar fi trebuit să dețină informații suficiente despre societățile comparabile identificate, pentru a fi în măsură să opereze ajustări de

comparabilitate similare asupra indicatorilor financiari ai acestora și pentru a fi asigurate condiții suficiente de comparabilitate.

Astfel, având în vedere cele prezentate, marja de adaos comercial ajustată, rezultată în urma ajustării efectuate de contribuabil este de 25,93%.

3. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATA

Perioada supusă inspecției: 01.02.2016 - 30.11.2016

TVA adăugată, în conformitate cu prevederile Titlului VI - Taxa pe valoarea adăugată din Legea 227/2015 privind Codul fiscal precum și H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Au fost verificate prin sondaj, documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile (facturi fiscale, chitanțe, note de intrare – recepție și constatare diferențe, dispoziții de casă, avize de însoțirea mărfurilor, situația consumului de combustibil, bonuri de consum, extrase de cont, etc.), iar unde au existat operațiuni economice cu o pondere semnificativă în activitatea contribuabilei, acestea au fost verificate, indiferent de luna în care au avut loc.

Inspecția fiscală parțială s-a efectuat și ca urmare a solicitării la rambursare, cu control ulterior, a soldului sumei negative din deconturile de TVA aferente următoarelor perioade:

- luna februarie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y ,
- luna martie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna aprilie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna mai 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna iunie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna iulie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna august 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna septembrie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr. F-Y
- luna octombrie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr.

INTERNT-Y

- luna noiembrie 2016, în suma de X lei, înregistrat la A.J.F.P.X sub nr.

INTERNT-Y

XX S.A. este înregistrată în perioada verificată ca plătitor lunar de TVA și a utilizat cotele de 20% și 9% aplicate asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de TVA.

Contribuabilul a fost verificat fiscal de către organele de control din cadrul A.J.F.P.X , din punct de vedere a TVA până la data de 31.01.2016, fiind întocmit în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr.F- Y , măsurile stabilite de către echipa de inspecție fiscală fiind duse la îndeplinire.

În acțiunea de inspecție fiscală s-au avut în vedere și alte obiective, precum:

- verificarea realității declarațiilor fiscale și informative în corelație cu datele din evidența contabilă, jurnalele de cumpărări și jurnalele de vânzări și documentele justificative (facturi aferente achizițiilor și vânzătorilor) precum și cu alte declarații depuse în conformitate cu legislația fiscală în vigoare,

- concordanța dintre sumele înscrise în jurnalele de vânzări și cumpărări, veniturile încasate de la clienți precum și documentele de achiziții și de plată a acestora aferente perioadei supuse controlului, deductibilitatea achizițiilor de bunuri și servicii,

- corectitudinea întocmirii deconturilor de TVA depuse la organul fiscal teritorial în corelație cu datele din evidența contabilă, balantele de verificare ale conturilor sintetice, jurnalele de vânzări, jurnalele cumpărări,

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată:

În perioada verificată contribuabilul a înregistrat TVA colectată în sumă de X lei, din care suma de X lei reprezintă TVA cu taxare inversă aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii, suma de X lei este aferentă operațiunilor supuse măsurilor de simplificare, iar suma de X lei se datorează livrărilor de produse finite pe piața internă către operatori economici înregistrați în scopuri de TVA.

În perioada februarie – noiembrie 2016 contribuabilul a realizat venituri din livrările și serviciile intracomunitare în valoare totală de X lei, operațiuni scutite de taxa conform art.294 din Legea 227/2015. Livrarile intracomunitare de bunuri au avut în susținere documente justificative, respectiv facturi externe (INVOICE), documente de transport (CMR), liste detaliate cu produsele livrate, contracte încheiate între părți, extrase de cont în valută cu încasările de la clienți.

Societatea nu a rulat sume prin contul 419 - "Avansuri încasate de la clienți" în perioada supusă inspecției fiscale.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă

În perioada verificată contribuabilul a înregistrat pe baza documentelor legale de deducere (facturi) TVA deductibilă în sumă totală de X lei, din care suma de X lei reprezintă TVA cu taxare inversă aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii, suma de X lei este aferentă operațiunilor supuse măsurilor de simplificare, iar suma de X lei din achiziții de bunuri/servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere, necesare desfășurării activității, respectiv materii prime, materiale consumabile, piese de schimb, utilități, servicii de transport bunuri, alte servicii, cu excepția celor înscrise la capitolul „Motiv de fapt”.

Din analiza TVA deductibilă pentru perioada verificată, au rezultat următoarele:

- evidența contabilă este condusă analitic pe furnizori;
- TVA deductibilă înregistrată provine din operațiuni taxabile privind cumpărările de bunuri și servicii;
- nu există furnizori cu livrări sporadice și cu pondere mare în TVA deductibilă;
- societatea nu a efectuat import de servicii cu autofacturare;
- facturile fiscale din care rezultă TVA deductibilă în perioada verificată au fost achitate prin virament bancar și numerar.

Față de evidența contabilă organele de inspecție fiscală au constatat TVA dedusă eronat în sumă de X lei aferentă facturilor nr.X emise în perioada februarie – septembrie 2016 de XX PFA - CIF RO X, reprezentând „prestări servicii conform contract (X EUR/lună*8 luni), onorariu, asigurare, telefon”, în valoare de X lei bază impozabilă.

Facturile emise de acest furnizor sunt însoțite de un document denumit "Anexa la factura... din ", în care sunt înscrise următoarele informații:
exemplu: anexa la factura nr.X din 20.07.2016

"În cadrul proiectului <Extinderea capacității de producție și diversificarea activității de producție a S.CXX. S.A.>, întocmit în baza legii H.G.nr.1680/2008, aprobat de către Ministerul Finanțelor Publice în data de 01.10.2013 cu nr.475691, ca urmare a depunerii Cererii de Acord pentru finanțare în cadrul schemei instituite prin H.G. nr.1680/2008, cu modificările ulterioare, în cursul lunii s-au efectuat următoarele activități:

a) Monitorizare indicatori de performanță, după cum urmează:

- Rata solvabilității generale
- Rata solvabilității financiare
- Rentabilitatea cifrei de afaceri
- Trendul rezultatului net
- Rata lichidității curente
- Lichiditatea imediată
- Gradul de îndatorare
- Rata rentabilității economice

- Rata rentabilitatii financiare

b) Întâlniri cu managementul XX SA și consultanții aleși în cadrul proiectului pentru determinarea căilor de acțiune și a măsurilor ce trebuie implementate acolo unde indicatorii nu se încadrează în marjele impuse prin proiect. Intocmită azi, 20.07.2016, de către XX PFA. "

Echipa de inspecție fiscală a considerat că aceste anexe la facturile emise de XX PFA (ex. factura nr.X din 20.07.2016) nu reprezintă documente justificative în susținerea serviciilor executate, în sensul că nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de activitate, detalieri mod de calcul indicatori financiari, ore lucrate, determinarea cailor de acțiune și a măsurilor ce trebuie implementate acolo unde indicatorii nu se încadrează în marjele impuse prin proiect, tarife lucrări, etc.

Organele de inspecție fiscală, au precizat că nu se justifică necesitatea efectuării acestor servicii în perioada 01.02.2016 - 30.09.2016, de către XX PFA, persoană care a avut și calitatea de director general în cadrul S.C XX. S.A, iar contractul de prestări servicii încheiat între cele două părți a fost reziliat începând cu octombrie 2016. De asemenea, XX SA avea personal calificat la compartimentul financiar-contabil pentru a executa lucrările menționate la punctul 1 din anexele la facturile emise de XX PFA.

În perioada 01.02.2016 - 30.09.2016 XX PFA a emis un număr de 8 (opt) facturi numerotate de la nr.X până la nr.X (numere succesive), toate având același format și conținut în anexă, după exemplul descris la factura nr.X din 20.07.2016.

Pentru aceste achiziții nu au fost prezentate documente justificative în susținerea serviciilor executate, de unde rezultă că s-a dedus în mod nejustificat TVA în sumă de X lei aferenta acestor achiziții de servicii, încălcându-se astfel prevederile art.297 alin(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pe perioada verificată(01.02.2016 – 30.11.2016) organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de X lei aferentă prestărilor de servicii de la PFA XX .

Referitor la susținerea contestatarii cu privire la respingerea nejustificată a TVA deductibilă în sumă de X lei, se reține că, deși prin contestație se precizează că facturile emise de PFA X, sunt însoțite de rapoarte de activitate, precum și faptul că „întocmește rapoartele anuale de monitorizare, totuși la dosarul cauzei nu au fost depuse, în susținere, documentele respective, pentru suma de X lei pronunțându-se soluția de respingere ca neîntemeiată a contestației depusă.

Având în vedere că prin contestația depusă, petenta contestă și accesoriile reprezentând dobânzi aferente debitului stabilit suplimentar, prin adresa nr. GLR_REG X, s-a solicitat întocmirea și transmiterea dosarului contestației.

Cu adresa nr.X, înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr. GLR REG X, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat, respectiv A.C.M Constanța – Serviciul evidență analitică pe plătitori persoane juridice, transmite dosarul contestației, întocmit în conformitate cu prevederile legale, din care s-au reținut următoarele:

Organele de specialitate din cadrul A.C.M Constanța – Serviciul evidență analitică pe plătitori persoane juridice, pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale, în conformitate cu prevederile art.98, lit.c) precum și art.173, art.174 și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală cu modificările ulterioare, au calculat prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr.XX și nr.XX , dobânzi aferente TVA în sumă de X lei.

Din considerentele de mai sus și în temeiul principiului „accessorium sequitur principale”, conform căruia sumele calculate cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere, aferente creanțelor fiscale neachitate la scadență, reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, cum pentru obligația principală urmează a se pronunța soluția de mai jos, se va proceda în consecință și pentru dobânzi de întârziere TVA în sumă de X lei.

În drept , speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art.297, alin.(4), lit.a) din Legea 227/2015 care prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

Incidente cauzei, sunt aplicabile și prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, coroborat cu pct.11.1 din Ordinului P.A.N.A.F nr. 3741/2015 pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, potrivit căror:

„ Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”.

„**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;”

Astfel, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând impozitul pe profit în sumă de X lei, accesorii impozit profit în sumă de X lei (dobânzi de întârziere X lei) și (penalități de întârziere X lei), TVA în sumă de X lei și dobânzi TVA(X lei), se va respinge contestația ca neîntemeiată.

4. Referitor la penalitățile de nedeclarare în sumă de X lei, se rețin următoarele:

Organele de specialitate din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Galați au emis Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.XX și nr.XX , în sumă totală de X lei.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare organul emitent al actelor administrativ contestate, precizează că în data de X, SC XX SA a depus cerere privind reducerea penalităților de nedeclarare, înregistrată la A.C.M Constanța sub nr. CTC DEC XX , în baza căreia, a fost emisă Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr.CTC DEC X, prin care suma stabilită inițial în sumă de X lei a fost redusă cu suma de X lei.

Având în vedere că a fost emisă o altă Decizie privind penalitățile de nedeclarare, prin care suma stabilită inițial a fost diminuată, în atare condiții contestația depusă în calea administrativă de atac este rămasă fără obiect.

Având în vedere cele prezentate, precum și prevederile art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1, lit. c), din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia contestația poate fi respinsă ca „c) fiind rămasă fără obiect, ...”,

Cauza supusă soluționării de către D.G.R.F.P. Galați, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constă în a se stabili dacă există competență materială de soluționare în cazul contestației formulată împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, prin care s-au stabilit măsurile de înregistrare în evidența contabilă și în registrul de evidență fiscală a cheltuielilor nedeductibile fiscal în valoare de X lei, precum și înregistrare în evidența contabilă a diferențelor constatate suplimentar la impozitul pe profit și TVA.

În fapt, în raport cu temeiul de drept incident solicitării se constată că soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X nu este stabilită în competența structurilor specializate de soluționare a contestațiilor nefiind stipulate în mod expres de art. 272, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare.

Ca atare, competența de soluționare revine organului fiscal emitent al acestora, conform art. 272, alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, art. 272, alin. (1) și alin. (6) în temeiul cărora:

“Art. 272 - Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor. XX.....

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

Prevederile legale mai sus enunțate se coroborează cu pct. 5.3 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează :

“Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272, alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente ”.

În condițiile acestei situații de fapt, se constată lipsa competenței materiale în soluționarea contestației, formulată împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, a **DGRFP Galați – Serviciul Soluționare Contestații** .

Pentru considerentele menționate și în baza art.270, art.272, art.275 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală și a pct. 11.1 , 11.3 din Ordinul Președintelui 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 propune,

1. Admiterea în parte a contestației formulată de SC XX SRL, cu sediul în jud. XXX, mun.XXX str. X, nr.X, codul de identificare fiscală RO XX, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y , emisă de A.J.F.P. XXX – AIF, precum și a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr.XX și nr.XX emise de D.G.R.F.P Galați - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Galați, pentru suma de **X lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei** din care: dobânzi de întârziere impozit profit (X lei) și penalități de întârziere impozit profit(X lei), **cu consecința anulării** parțiale a actelor atacate .

2. Respingerea parțială ca neîntemeiată a contestației formulată de SC XX SRL, cu sediul în jud. XXX, mun.XXX str. X, nr.X, codul de identificare fiscală RO XX, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y, a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/....., emisă de A.J.F.P. XXX – AIF, precum și a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr.XX și nr.XX emise de D.G.R.F.P Galați - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Galați, pentru suma de **X lei**, reprezentând impozitul pe profit în sumă de **X lei**, dobânzi de întârziere impozit profit (**X lei**), și (penalități de întârziere impozit profit (**X lei**), TVA în sumă de **X lei**,

dobânzi TVA(**X lei**), precum și diminuarea pierderii fiscale cu suma de **X Xlei**.

3. Respingerea ca rămasă fără obiect a contestației formulată de SC XX SRL, cu sediul în jud. XXX, mun.XXX str. X, nr.X, codul de identificare fiscală RO XX, împotriva Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.XX și nr.XX , emisă de D.G.R.F.P Galați - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Galați, pentru obligații fiscale accesorii în sumă totală de X lei, reprezentând penalități de nedeclarare.

4. Constatarea necompetenței materiale a Serviciului Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Galați în soluționarea contestației formulată de SC XX SRL, cu sediul în jud. XXX, mun.XXX str. X, nr.X, codul de identificare fiscală RO XX, împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X .

Director general,