



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



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

DECIZIA NR. 200 / 2016
privind solutionarea contestatiei formulată de

.X. SRL

inregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 636/25.03.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./23.03.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 636/25.03.2016 asupra contestației formulată de **.X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., Șos. .X.-.X. nr..X., sector .X., înregistrată la ORC sub nr..X., CUI RO .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.01.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./29.01.2016.

.X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.01.2016, pentru suma **.X. lei**, reprezentând:

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

De asemenea, societatea contestă:

- parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./29.01.2016 pentru măsurile dispuse la pct. 1, 2, 3, 4 și 5;
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale de plată accesorii nr..X./10.02.2016 pentru suma de .X. lei;
- Decizia privind suspendarea inspecției fiscale nr. .X./18.12.2014.

În raport de data comunicării actelor administrativ fiscale, respectiv la data de **03.02.2016**, prin remitere directă, potrivit mențiunii olografe a reprezentanților societății pe adresa nr..X./02.02.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.77 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **03.03.2016**, fiind înregistrată sub nr.18219 potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe originalul contestației, anexată în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./29.01.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./29.01.2016, societatea susține următoarele:

A. Aspecte procedurale

1.1. Contestatara susține că era prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anul 2008 și invocă în susținere prevederile art.91 și art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că termenul de prescripție curge de la data de 01.01.2009 și s-a împlinit la data de 31.12.2013, iar inspecția fiscală a început la data de 27.06.2014.

Contestatara susține că baza de impunere se constituie indiferent de declararea acesteia prin simpla realizare a operațiunilor economice ce sunt supuse unei anumite taxe, constituirea acesteia având loc în mod continuu în toată perioada de raportare, respectiv în cazul impozitului pe profit, anul calendaristic. Faptul că individualizarea creanței fiscale are loc provizoriu, trimestrial și anual prin declarațiile fiscale aferente nu modifică momentul constituirii bazei impozabile, declarația anuală fiind emisă exclusiv ca urmarea constituirii bazei impozabile, neconstituirea anterioară în anul 2008 ducând la imposibilitatea declarării impozitului pe profit aferent anului 2008 în anul 2009. Astfel, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au confundat momentul constituirii bazei impozabile cu momentul constituirii creanței fiscale prin declararea bazei impozabile, constituirea și declararea fiind două elemente care nu se suprapun.

De asemenea, se arată că determinarea datei de începere a termenului de prescripție de momentul declarării impozitului este absurdă pentru că în situația în care contribuabilul nu ar depune declarația fiscală termenul de prescripție nu ar începe să curgă niciodată.

Astfel, contestatara susține că la sfârșitul anului calendaristic baza de impunere este constituită și se generează obligația de plată a impozitului pe profit, iar faptul că are loc individualizarea provizorie a impozitului pe profit prin declarații trimestriale nu modifică momentul constituirii bazei de impunere.

În concluzie, societatea arată că momentul constituirii bazei de impunere nu poate fi decât anterior declarării acesteia, constituirea bazei de impunere nedepinzând de acțiunea de declarare ci de operațiunile economice efectuate de contribuabil.

În susținere contestatara invocă jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr.951/26.02.2014, care clarifică momentul de la care se naște dreptul organelor de inspecție fiscale de a analiza îndeplinirea obligațiilor fiscale, respectiv momentul de la care acest termen se împlinește și se stinge. Deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție prevăd expresis verbis faptul că termenul de prescripție aplicabil este de 5 ani, termen ce a început să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere.

1.2. Contestatara susține că obligațiile fiscale stabilite pe anul 2009 sunt prescrise întrucât durata inspecției fiscale a fost depășită cu mai mult de un an.

În susținerea argumentului, societatea invocă prevederile art.91, 92 și 104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și toate argumentele prezentate la pct.1.1.

Astfel, societatea arată că unul din cazurile de suspendare a termenului de prescripție al dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale se referă la perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că termenul maximal în care se poate desfășura inspecția fiscală este de 6 luni și având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 27.06.2014, chiar dacă se ține cont de perioada în care a fost suspendată și anume 19.12.2014 – 18.02.2015, această inspecție fiscală ar fi trebuit încheiată cel târziu la data de 28.02.2015 or, aceasta s-a încheiat la data de 24.12.2015.

Societatea susține că, atât timp cât legiuitorul a stabilit fără urmă de echivoc care este durata maximă a derulării unei inspecții fiscale, care sunt cazurile excepționale în care acest termen poate fi prelungit, precum și condițiile respectiv efectele pe care le produce suspendarea termenului de prescripție, intervenirea oricărei neregularități atrage după sine inaplicabilitatea totală sau parțială a beneficiilor create de instituția juridică.

Astfel, în cazul societății, termenul de 6 luni în cadrul căruia trebuia finalizată inspecția fiscală a fost depășit, efectele suspendării termenului de prescripție intervenite în cauză fiind în consecință anulate la momentul împlinirii acestui termen. În consecință, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pe anul 2009 este prescris și prin urmare se impune anularea deciziei de impunere pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

1.3. Societatea arată că prin decizia de impunere contestată au fost stabilite accesorii aferente impozitului pe profit și TVA până la data de 31.10.2015.

Având în vedere că termenul de efectuare a inspecției fiscale de 6 luni a fost depășit cu aproape un an societatea consideră că obligațiile accesorii stabilite pentru perioada ce depășește perioada de 6 luni au fost stabilite nelegal.

Astfel, societatea nu poate suporta consecințele negative pentru încălcarea prevederilor legale de către organele de inspecție fiscală, fapt ce ar echivala cu propria culpă ceea ce este inadmisibil.

1.4. Contestatara arată că prin Decizia nr..X./10.02.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii s-au stabilit accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferentă unei perioade și unor obligații principale ce au făcut obiectul deciziei de impunere contestată, societatea susține că acestea nu pot fi stabilite ulterior prin act administrativ fiscal separat în condițiile în care prin decizia de impunere contestată au fost calculate accesorii pe aceeași perioadă cu cea din decizia de calcul accesorii astfel că, solicită anularea acesteia.

1.5. Referitor la termenul de implementare a măsurilor dispuse prin dispoziția de măsuri, contestatara susține că pentru implementarea celor 6 măsuri s-a prevăzut termenul de 30 de zile în condițiile în care implementarea acestora implică un volum mare de documente și declarații astfel că acest termen nu este rezonabil.

De asemenea, contestatara susține că deși a solicitat un termen mai mare prin depunerea unei adrese până la acest moment nu i s-a comunicat răspunsul.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la impozitul pe profit și TVA aferente discount-urilor, contestatara susține că a încheiat diverse acte adiționale la contractele semnate cu principalii clienți ai acesteia prin care s-au stabilit condițiile comerciale.

Societatea susține că este important faptul că principalii clienți sunt clasificați astfel:

Marile lanțuri de magazine denumite .X. – .X. reprezentând companii specializate în vânzarea de produse diverse, care includ:

- .X. România,
- .X. SA;
- .X. SA;
- .X. România;
- .X. MAGAZINE;
- .X.;
- .X. România.

Alți comercianți denumiți Retaileri, reprezentând companiile specializate în vânzarea produselor electronice către clienți, ce includ:

- .X. România;
- .X. Retailer;

- .X.;
- .X. România;
- .X. România;
- .X. etc.

Contestatară susține că a acordat reduceri comerciale ce au fost calculate ca procentaje din cifra de afaceri estimată pentru perioada în cauză, iar în privința facturării a emis facturi de stornare pentru toate tipurile de reduceri comerciale acordate. .X. a ales să emită facturi de aceeași valoare pentru aceste cazuri, iar retailerii nu au emis facturi.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală care au reîncadrat incorect tranzacțiile realizate cu .X. și Retaileri ca servicii prestate de către aceștia pentru promovarea produselor societății, reclasificându-le pentru a stabili substanța economică a acestora, societatea prezintă următoarele argumente:

Sumele acordate clienților .X. și Retaileri reprezintă discount-uri și nu pot fi considerate remunerații pentru prestări de servicii, întrucât:

- clienții .X. și Retailerii nu au nicio obligație de a folosi sumele primite pentru marketing/promovare/alte activități similare;
- este la discreția clienților să realizeze sau nu astfel de activități;
- furnizorul nu a specificat în ce modalitate activitățile (de ex. activitățile de marketing) trebuie să fie realizate de către clienți;
- este în interesul propriu al clienților (.X. și Retaileri) să realizeze serviciile de marketing;
- este în interesul clienților ca activitățile de marketing realizate să aibă succes și factorul cheie al acestor activități este creșterea vânzărilor acestora. Astfel, aceste activități de marketing sunt inerente în activitatea clienților;
- furnizorul nu are un anumit interes ca respectiva activitate (de marketing) să fie realizată și această activitate nu are o valoare semnificativă pentru furnizor;
- clientul este distribuitorul produselor promovate și astfel, este singurul care beneficiază de activitatea de marketing.
- nu sunt plăți efectuate în mod separat de livrarea de bunuri, ci sumele acordate sunt îndeaproape legate de vânzarea inițială;
- nu există plăți efectuate de societate către clienți (.X. și Retaileri), ci remunerația ce trebuie primită pentru livrarea de bunuri este redusă cu valoarea reducerilor de preț;
- sumele acordate clienților sunt o recompensă pentru o valoare/cantitate definită de bunuri vândute și sunt, prin urmare, legate îndeaproape cu respectivele bunuri vândute; Sumele acordate clienților sunt în relație directă cu produsele pentru care discounturile sunt acordate;
- sumele acordate depind de volumul/cantitatea vânzărilor de bunuri;
- sumele acordate nu sunt în relație cu un serviciu prestat separat, ci orice astfel de serviciu este inerent în propria activitatea a clienților.

De asemenea, invocă în susținere doctrina în domeniul marketingului Philip Kotler care prevede că *“o reducere funcțională/comercială este oferită de către un vânzător celorlalți membri ai lanțului comercial - comercianți cu amănuntul și cu ridicata - care îndeplinesc anumite funcții precum vânzare, depozitare și ținerea evidențelor de produse. Producătorii pot oferi diferite reduceri funcționale/*

comerciale celorlalți membri ai lanțului comercial pentru diferitele tipuri de servicii pe care aceștia le prestează, dar aceștia trebuie să aplice aceleași reduceri comerciale pe fiecare lanț comercial”.

Totodată, contestatara invocă principiul prevalenței economicului asupra juridicului, respectiv substanța economică a tranzacțiilor și evenimentelor trebuie să fie luată în considerare în situațiile financiare și nu doar forma lor juridică. În mod specific, tranzacțiile trebuie înregistrate în bilanțul de verificare în conformitate cu realitatea economică, pentru a prezenta o imagine fidelă și corectă a tranzacțiilor economice ale entității conform pct.45 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Normelor Contabile conforme cu Directivele Europene, cu modificările și completările ulterioare.

Conceptul prevalenței substanței economice asupra formei juridice implică utilizarea unui anumit grad de apreciere atunci când se înregistrează tranzacții specifice în evidențele contabile ale companiei, cu scopul de a reflecta sensul activității și al operațiunilor și de a le prezenta într-o manieră care să reflecte cel mai bine adevărata lor substanță, în timp ce forma juridică a tranzacțiilor este de o mare importanță, aceasta poate să nu fie luată în considerare atunci când nu este în conformitate cu realitatea economică a acestora. În astfel de cazuri, tranzacția(iile) respectivă(e) trebuie înregistrată(e) în contabilitatea contribuabililor în conformitate cu substanța sa (lor) economică.

Astfel, regulile contabile românești menționează în mod specific că ar putea exista cazuri unde forma legală a tranzacției/operațiunii ar putea să nu fie în concordanță cu realitatea economică, dar că, în astfel de cazuri, respectiva tranzacție/operațiune trebuie înregistrată în evidențele contabile în conformitate cu substanța sa economică. Un exemplu menționat de către legislația contabilă, unde forma juridică poate fi ignorată, dacă nu este conformă cu realitatea economică, este recunoașterea în contabilitate a discount-urilor.

În plus, regulile contabile române oferă îndrumări privind înregistrarea reducerilor din punct de vedere al substanței economice și anume, reducerile acordate (pe factură sau în afara acesteia) ar trebui scăzute din veniturile înregistrate în urma vânzărilor de bunuri/prestărilor de servicii, în același timp nefiind precizată o anumită formă a documentelor necesare pentru înregistrarea discount-urilor în evidențele contabile. În principiu, în cazul reducerilor, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, trebuie urmat.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au urmat principiul prevalenței economicului asupra juridicului, urmărind doar forma legală a documentelor (contracte și facturi .X., ce indicau în mod eronat o prestare de servicii), precum și faptul că, exceptând forma facturilor/contractelor, niciun alt argument concludent nu a fost adus.

Mai mult, în cazul specific societății, chiar dacă unele dintre contracte încheiate între părți fac referire la o prestare/achiziționare de așa-zise servicii, este clar că tranzacțiile au o singură substanță economică: vânzarea de bunuri. Acesta a fost principalul obiectiv al societății atunci când a încheiat contracte cu .X. și Retaileri și nu achiziția de servicii de la aceștia din urmă. Așa numitele servicii nu reprezintă un scop în sine pentru societate deoarece, scoase din context, acestea nu ar aduce valoare adăugată.

Motivul pentru care s-au acordat diverse stimulente/reduceri este acela de a crește volumul de vânzări, aceste reduceri fiind necesare în contextul condițiilor de pe piață existente, pentru a putea atinge nivelul cifrei de afaceri realizate. În lipsa acordării unor astfel de reduceri comerciale pentru a-și motiva clienții (.X. și Retaileri), societatea nu ar fi putut atinge cifra de afaceri realizată.

Societatea invocă jurisprudența europeană în ceea ce privește activitatea distribuitorilor, respectiv Cazul C-418/02 al Curții de Justiție a Uniunii Europene care stabilește că activitățile de comerț includ și *“toate activitățile desfășurate de comercianți cu scopul de a stimula finalizarea acestor tranzacții (i.e. vânzarea cu amănuntul)”*, în care se susține că scopul vânzării cu amănuntul este acela *“de a realiza vânzări către cumpărători, și că prin urmare comerțul cu amănuntul nu include doar tranzacțiile de vânzare, dar și toate activitățile complementare acestora precum aranjarea produselor și prestarea de servicii concepute pentru a determina clienții să cumpere de la un anumit comerciant cu amănuntul în detrimentul celorlalți.”*

Astfel, societatea arată că activitatea desfășurată de .X. și Retaileri este aceea de a vinde propriile produse, iar această activitate nu poate fi realizată fără aranjarea produselor în rafturi, expunerea produselor în zone special amenajate, deschiderea de noi magazine, listarea produselor, publicarea de cataloage/flyere ce cuprind aceste produse, realizarea de activități de logistică.

Prin urmare, contestatara susține că nu poate remunera activități pe care .X. și Retailerii le-ar realiza oricum pentru a exista și pentru a putea vinde produsele. .X. și Retailerii ar efectua activitățile menționate mai sus chiar dacă societatea nu ar avea o înțelegere contractuală cu aceștia, în esență, societatea nu cere efectuarea respectivelor servicii, nu poate controla prestarea lor, nu poate verifica calitatea acestora și nu poate refuza serviciile. Prin urmare, aceste activități nu sunt personalizate pentru contestatară și nu-i aduc un beneficiu real și direct.

Ca urmare, societatea susține că organele de inspecție fiscală au analizat doar forma juridică a documentelor (contracte/facturi în legătură cu .X.) și nu au adus alte argumente concludente care să demonstreze încadrarea ca servicii a operațiunilor.

În susținere contestatara prezintă câteva exemple de tipuri de reduceri ce dovedesc ca sumele înregistrate au natura unor discounturi, respectiv:

1. Potrivit actului adițional încheiat cu .X. România SRL, ambele părți (.X.E și .X.) au căzut de acord să împartă 50% - 50% din suma totală acordată ca discount pentru clienți. Aceste sume reprezintă fara echivoc discount, considerând ca sumele acordate sunt strâns legate de livrarea inițială de bunuri – acestea nu sunt plăți efectuate de societate, ci remunerația ce trebuie primită de societate pentru livrarea de bunuri este redusă cu valoarea reducerilor de preț.

2. Sumele acordate în cele mai multe cazuri pentru a suporta o parte din prețul telefoanelor mobile vândute operatorilor GSM. Practic, societatea este de acord ca pentru un număr specific de telefoane mobile vândute operatorilor, să suporte o sumă fixă care este redusă din valoarea totală a telefoanelor vândute. Acesta este un discount clar și nu un serviciu.

O altă dovadă a lipsei de argumente din partea organelor de inspecție fiscală este faptul că, concluziile sunt bazate pe un număr foarte limitat de facturi pentru operațiuni considerate așa-zise servicii și anume:

-X./08.10.2009 cu o valoare totală de .X. lei (din care .X. lei reprezentând baza impozabilă și .X. lei reprezentând TVA deductibilă) pentru un catalog de produse promoționale;

-X./19.01.2010 pentru campania promoțională din 2009, în aceste condiții au acționat nerezonabil și cu rea credință prin extinderea acestor sume specifice și imateriale asupra întregului volum de reduceri acordate clienților, având o sumă de .X. lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus societatea susține că a înregistrat tranzacțiile în contabilitate în baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului (reducerile fiind direct legate de vânzarea bunurilor).

Mai mult, contestatara susține că deoarece ea și clienții săi (.X. și Retaileri) sunt părți terțe (respectiv părți neafiliate) din punct de vedere fiscal, legal, comercial și economic, nu există niciun motiv pentru care ar acorda clienților săi reduceri nefondate, ce i-ar afecta situația financiară și fiscală.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală **au intervenit în mod deliberat într-o tranzacție comercială ignorând reducerile acordate și, prin urmare, stabilind un alt preț pentru bunurile vândute.**

În ce privește metoda de calcul a discounturilor, contestatara arată că a încheiat mai multe acte adiționale la contractele cu .X. și Retaileri și toate sumele sunt înregistrate ca și discount-uri, sunt calculate ca procentaj din cifra de afaceri estimată pentru o perioadă de timp (de ex. un trimestru) având în vedere anumite praguri, iar metoda de calcul folosită a fost confirmată și de către organele de inspecție fiscală.

Societatea invocă prevederile pct.51, paragraful (5) din OMFP nr.3055/2009, conform căruia reducerile comerciale includ, printre altele, reduceri în funcție de volum („risturne”) definite ca *„reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate”*.

Următoarele caracteristici ale sumelor conduc la concluzia ca acestea sunt, în substanța, discount-uri:

Metoda de calcul (procentaj din vânzări) susține clasificarea ca discount a tranzacțiilor (în mod normal o reducere comercială depinde de volumul vânzărilor, fiind calculată ca procentaj din cifra de afaceri).

Procedura de decontare a sumelor indică faptul că acestea reprezintă reduceri și nu remunerații pentru prestarea de servicii, luând în considerare ca societatea primește o singură plată redusă și nicio plată nu este separat realizată de societate către clienții săi (.X. și Retaileri).

Astfel, metoda de calcul a reducerilor agreată între societate și clienții săi (.X. și Retaileri) este conform definiției prevăzute de reglementările contabile și oferă o indicație clară că sumele în discuție nu sunt în legătură cu un serviciu anume, fiind discount-uri legate direct de volumul de produse vândute/cifra de afaceri obținută.

Ca urmare, există o legătură directă între vânzarea de bunuri realizată de

societate și sumele care diminuează valoarea totală efectiv plătită de clienți. Rezultă că diferența dintre prețul întreg de vânzare și reducerea acordată reprezintă remunerația efectivă plătită furnizorului, iar societății trebuie să i se permită diminuarea bazei impozabile cu valoarea neîncasată de la clienți.

De asemenea, ținând cont ca sumele înregistrate de societate ca reduceri sunt calculate ca procentaj aplicat volumului de produse vândute și nu sunt legate de realizarea de activități, nu există nicio legătură între plată și așa-zisele servicii.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au nicio baza în a argumenta că tranzacțiile realizate cu clienții săi (.X. și Retaileri) reprezintă servicii.

Totodată, contestatara susține că potrivit prevederilor contabile în vigoare, există două tipuri de reduceri ce pot fi acordate - reduceri comerciale și reduceri financiare. Conform punctului 51 paragraful (3) din OMFP nr.3055/2009 „*Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.*” Paragraful (4) din același act normativ menționează că „*Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 «Reduceri comerciale primite», respectiv contul 709 «Reduceri comerciale acordate»), pe seama conturilor de terți.*”

Ca urmare, reglementările contabile prevăd ca reducerile acordate trebuie deduse din venitul înregistrat în urma vânzării de bunuri/prestării de servicii și că acestea sunt acordate fie pe factură, fie în afara acesteia (la o dată ulterioară) ca rezultat al volumului achiziționat / tranzacțiilor realizate într-o perioadă anume.

Totuși, organele de inspecție fiscală au analizat doar forma juridică a documentelor (contracte/facturi în legătură cu .X.) și nu au adus alte argumente concludente care să demonstreze încadrarea ca servicii a operațiunilor.

Abordarea abuzivă a organelor de inspecție fiscală este cu atât mai clară în legătură cu Retailerii, unde societatea nu a primit nicio factura de servicii de la aceștia ci a emis facturi de storno și le-a transmis Retailerilor pentru ca aceștia să își înregistreze în contabilitatea proprie discounturile. Astfel, în acest caz, chiar dacă, atât forma documentelor, cât și substanța tranzacțiilor reflecta natura operațiunilor ca fiind cea de discount, organele de inspecție fiscală a concluzionat contrariul, fără a-și fundamenta concluziile cu argumente temeinice.

De asemenea, contestatara susține că bugetul de stat nu a fost prejudiciat în niciun fel, din moment ce și-a diminuat profitul impozabil cu nivelul reducerilor dar, în același timp, sumele respective au fost impozitate la nivelul clienților care au înregistrat o bază impozabilă mai mare.

Prin neadmiterea reducerilor la nivelul societății s-ar produce în mod ilegal o dublă impunere pentru același venit.

Prin urmare, s-au încălcat prevederile Codului de Procedură Fiscală, potrivit cărora organele de inspecție fiscală trebuie să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru a stabili în mod corect poziția fiscală a contribuabilului și că aceasta ar trebui să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele fiecărui caz în parte. Prin neluarea în considerare a faptului că societatea a acordat reduceri clienților săi, organele de inspecție fiscală nu au avut

în vedere toate circumstanțele cazului și, prin urmare, nu au respectat cerințele legii.

Totodată, în susținere, societatea arată că raportul auditorului este o opinie formală, emisă de un auditor extern independent, ca urmare a unui audit extern efectuat asupra situațiilor financiare fiind furnizat pentru societate ca un serviciu de asigurare cu privire la corectitudinea înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare. În opinia societății, rapoartele de audit reprezintă un instrument esențial în ceea ce privește calitatea situațiilor sale financiare întrucât a solicitat ca informațiile financiare să fie certificate de un auditor extern independent.

Conform opiniilor emise de auditorul extern, în perioada 2009 - 2013, nu s-au identificat neconcordanțe în ceea ce privește tratamentul contabil al tranzacțiilor efectuate cu .X. și Retaileri și în general, opinia auditorului extern este că situațiile financiare ale societății oferă o imagine corectă și reală în conformitate cu cadrul legislativ de raportare financiară. Practic, rapoartele de audit statutar pentru 2009, 2010, 2011, 2012 și 2013 nu au semnalat nicio problemă materială cu privire la situațiile financiare, opiniile de audit nefiind calificate în acest sens.

Prin urmare, există un dezacord între tratamentul aplicat de organele de inspecție fiscală și cel al auditorului extern al societății.

De asemenea, societatea invocă legislația fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit susținând că aceasta nu face nicio referire cu privire la tratamentul fiscal al discount-urilor acordate de/pentru contribuabili. În absența unor astfel de prevederi specifice cu privire la tratamentul fiscal aplicabil discount-urilor, trebuie urmată regula generală de determinare a bazei de impozitare pentru impozitul pe profit, respectiv art.19 din Codul fiscal și pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară arată că penalitățile impuse de organele de inspecție fiscală sunt disproporționale în raport cu gravitatea erorii contabile de a înregistra provizioanele în contul 623 „*cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*” și nu în alt cont de cheltuială, iar societatea s-a conformat, atât cu principiile contabile, cât și cu principiile fiscale în înregistrarea în contabilitate a sumelor acordate clienților săi ca având natură de discount-uri.

Astfel, societatea considera că sancțiunea impusă de autoritățile fiscale este disproporționată deoarece măsura estimării bazei de impozitare trebuie luată numai în cazul în care un contribuabil acționează cu rea-credință în ceea ce privește ținerea evidențelor contabile și impozitării tranzacțiilor desfășurate de acesta. În susținerea argumentelor sale invocă deciziile CJUE din cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 Ecotrade etc., unde se menționează că buna credință a unei persoane impozabile este relevantă numai dacă există un risc de pierdere de venituri impozabile la nivelul acelei persoane. Arată că a demonstrat buna-credință în ceea ce privește conformarea cu solicitările organelor de inspecție fiscală și dezvăluirea completă a tranzacțiilor derulate de aceasta și trebuie luate în considerare aspectele în legătură cu principiul proporționalității și în ceea ce

privește impozitul pe profit deoarece principiul nu este un principiu de TVA în sine, ci reprezintă un principiu fundamental al dreptului comunitar.

Referitor la art.11 alin.(1) din Codul Fiscal contestatara consideră că acest articol nu are nimic de a face cu situația de fapt din moment ce tranzacțiile efectuate prin înregistrarea discount-urilor sunt în mod clar fundamentate din punct de vedere economic și au un scop comercial, acela de a stimula clienții să cumpere cantități suplimentare din produsele comercializate de aceasta.

Pe de altă parte, contestatara susține că organele de inspecție fiscală trebuie să-și motiveze decizia indicând elementele relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției, precum și toate dovezile pe baza cărora s-a făcut această reîncadrare, în acest sens legea menționând la art.11 alin.(3) din Codul fiscal, că aplicarea acestor reguli se va baza pe o procedură separată ce urmează a fi publicată de către Președintele ANAF care, nu a fost până în prezent publicată.

Mai mult, în absența unei astfel de proceduri de aplicare, societatea arată că s-a aflat în imposibilitatea de a se apăra împotriva unei interpretări arbitrare a legii în dezavantajul său.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele acordate către .X. reprezintă prestări de servicii și admit faptul că societatea are dreptul de a deduce cheltuielile aferente, iar în ceea ce privește Retailerii, nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile pe motiv că societatea nu deține documentația justificativă (documentație ce nu ar trebui să fie necesară, atât timp cât organele de inspecție fiscală au stabilit că serviciile sunt prestate în beneficiul societății) abordarea organelor de inspecție fiscală fiind, atât nefondată, cât și eronată.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă discount-urilor, societatea invocă prevederile art.137 alin.(1) și alin.(3) lit.a) și art.138 lit.c) din Codul Fiscal și susține că din coroborarea prevederilor legale rezultă că baza de impozitare reprezintă contrapartida efectiv obținută de către societate cu privire la livrările de bunuri efectuate către partenerii săi comerciali, respectiv .X. și Retaileri. Astfel, discount-ul nu poate fi inclus în baza de impozitare pentru livrarea de bunuri și, dacă a fost inclus înainte de acordarea acestuia (la momentul livrării), ar trebui să fie exclus prin scăderea discount-ului astfel TVA ar trebui să fie aplicată doar asupra diferenței rămase după aplicarea discount-ului, adică la valoarea netă.

Societatea susține că sumele contestate reprezintă discount-uri acordate ulterior livrării de bunuri conform prevederilor art.138 lit.c) din Codul fiscal, acordarea ulterioară a reducerilor de preț fiind o operațiune recunoscută de legislația în materie de TVA, contrar opiniei organelor de inspecție fiscală conform căreia reprezintă remunerația pentru prestări de servicii. Astfel, poziția organelor de inspecție fiscală conform căreia discount-urile sunt doar cele acordate la momentul vânzării este incorectă și denotă necunoașterea legislației românești și europene, precum și a practicii pieței românești.

Prin contestație se arată că noțiunea de discount este dezbătută extensiv și, pe cale de consecință, este definit de jurisprudența CJUE. Astfel, conform jurisprudenței CJUE, reducerile de preț (acordate la momentul vânzării) reprezintă diferența dintre prețul normal de vânzare și suma de bani efectiv obținută de

vânzător. O logică similară ar trebui aplicată și în cazul discount-urilor ulterioare având în vedere că Directiva de TVA nu face nicio diferență între reducerile acordate la momentul vânzării și reducerile ulterioare, conceptul fiind identic.

Societatea susține că discount-urile și rabaturile reprezintă suma de bani la care vânzătorul este de acord să renunțe pentru a determina clientul să cumpere bunurile și scopul acordării discount-urilor a fost de a acorda un stimulent clienților (.X. și Retaileri) pentru a cumpăra bunurile societății, **crescând în mod direct vânzările societății**. Astfel, scopul acordării discount-urilor nu a fost de a promova marca/ imaginea societății sau produsele acesteia ci, de a determina clienții să își crească achizițiile, societatea neintenționând să achiziționeze servicii de marketing sau publicitate ci, de a oferi o reducere de preț clienților săi.

Prin contestație se arată că următoarele caracteristici ale sumelor duc la concluzia că acestea sunt discount-uri în substanță:

-metoda de calcul (procent din vânzări) susține calificarea ca și discount (un discount depinde în mod normal de volumul de vânzări, fiind calculat ca un procentaj din cifra de afaceri).

-procedura de decontare a sumelor indică faptul că acestea reprezintă discount-uri și nu prestări de servicii, având în vedere că societatea primește o singură plată redusă și societatea nu face nicio plată clienților săi.

Acest mecanism de calcul indică faptul că sumele nu remunerează niciun serviciu prestat de clienți, întrucât:

-sumele calculate ca procent din vânzări nu reprezintă valoarea atribuită serviciilor care să fie aferentă vreunui avantaj economic adus societății;

-în relația cu Retailerii nu există un raport juridic care să stabilească faptul că vor fi prestate anumite servicii - condiție de bază pentru existența unei prestări de servicii în sfera de TVA;

-nu există o prestație reciprocă între societate și clienți care să fie considerată o prestare de servicii, respectiv societatea nu primește un serviciu în schimbul căruia să acorde o sumă de bani;

-sumele reprezintă în fapt valoarea la care societatea este dispusă să renunțe în scopul creșterii vânzărilor.

Scopul prevederilor de TVA în ceea ce privește reducerea bazei de impozitare în cazul discount-urilor este de a reduce baza de impozitare de fiecare dată când, după ce o anumită tranzacție este efectuată, contrapartida nu a fost încasată de furnizor, astfel, nu trebuie aplicată TVA asupra valorii discount-urilor din moment sumele nu sunt efectiv încasate de societate, iar aplicarea TVA asupra acestor sume ar fi contrară principiilor de TVA, conform cărora TVA trebuie aplicată doar asupra contrapartidei efective obținute de furnizori.

De asemenea, contestatara arată că organele de inspecție fiscală resping jurisprudența CJUE prezentată de aceasta ca argumente, astfel:

-Cazul C-126/88 Boots - organele de inspecție fiscală au menționat incorect că nu se aplică în situația de față deoarece privește reduceri acordate sub forma unor cupoane valorice la momentul vânzării tranzacții cu persoane fizice (și nu cu persoane juridice);

-Cazul Glawe Spiel - organele de inspecție fiscală au menționat incorect că nu se aplică situației societății deoarece se referă la o altă ramură de activitate, mai

exact jocurile de noroc (diferită de activitatea societății);

-Cazul C-288/94 se referă la vouchere;

-Cazurile C-285/10 Campsa, C-288/94 Argos se referă la tranzacții privind schimbul de bunuri și servicii între entități afiliate;

-C-588/10 Kraft Foods Polska nu se aplică din moment ce notele de credit emise de societate sunt în legătura cu servicii furnizate de clienți și nu în legătură cu discount-uri, conform normelor de contabilitate cuprinse în OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Societatea susține că o astfel de abordare nu este compatibilă cu regula de interpretare a jurisprudenței CJUE ce reprezintă interpretarea sa cu privire la prevederile Directivei de TVA, așa cum ar fi trebuit acestea interpretate de la intrarea lor în vigoare.

Jurisprudența CJUE are caracter obligatoriu și este direct aplicabilă atât contribuabililor, cât și autorităților naționale, fiind deasupra legislației naționale și a considera conceptele dezvoltate prin jurisprudența CJUE ca fiind aplicabile doar în circumstanțele specifice ale cazului denotă o profundă lipsă de înțelegere din partea organelor de inspecție fiscală a principiilor de interpretare prezentate.

Împotriva argumentelor organelor de inspecție fiscală societatea invocă principiul neutralității fiscale care impune că tranzacțiile similare din punct de vedere economic să aibă același tratament de TVA, aplicarea unui tratament de TVA diferit unor operațiuni care au aceeași substanță economică duce la distorsiuni concurențiale între contribuabili, aspect ce nu este compatibil cu sistemul comun al TVA.

Contestatară arată că nu este nicio diferență din punct de vedere economic între un discount acordat unei persoane fizice sub forma cupoanelor valorice față de unul acordat unei alte persoane impozabile și prin considerarea că astfel de concepte nu se aplică situației de fapt datorită unor diferențe factice duce la diferențe nejustificate între tranzacții care sunt similare din punct de vedere economic, **contrar principiului neutralității fiscale.**

În lumina principiului neutralității fiscale argumentele pe baza cărora organele de inspecție fiscală resping cazurile CJUE sunt incorecte și arbitrare, după cum urmează:

- Cazul C-126/88 Boots - este de fapt un punct de referință, determinant în definirea conceptului de discount, trebuie folosit pentru a defini natura sumelor acordate de societate și nu trebuie limitat la aspectele specifice ale cazului (discounturi acordate sub forma unor cupoane valorice la momentul vânzării, către persoane fizice).

- Cazul Glawe Spiel - definește conceptul de bază de impozitare și reprezintă un important element legislativ pe această temă, indiferent de linia de activitate în care persoana impozabilă respectivă activează, deoarece baza impozabilă ar trebui calculată într-o manieră uniformă și consistentă indiferent de activitatea derulată de contribuabil;

- Cazurile C-285/10 Campsa și C-282/94 Argos dezvoltă conceptul conform căruia baza impozabilă este o valoare subiectivă stabilită între părți și nu o valoare stabilită pe baza unor criterii obiective. O astfel de valoare nu poate fi contestată, de autoritățile fiscale, acest concept are o aplicabilitate generală și nu poate fi

restricționat la elementele cazului care nu influențează conceptul;

- Cazul C-588/10 Kraft Foods Polska este aplicabil având în vedere că argumentele organelor de inspecție fiscală sunt în afara domeniului TVA, iar reglementările contabile nu influențează tratamentul de TVA al tranzacțiilor.

Contestatară susține că neaplicarea de către organele de inspecție fiscală a jurisprudenței CJUE încalcă principiul așteptărilor legitime ale societății, care se află în imposibilitatea de a lua decizii de afaceri (calificarea sumelor ca și discount-uri) pe baza legislației existente.

În ceea ce privește forma documentelor emise în legătură cu discount-urile, Directiva de TVA prevede că reducerile de preț pot fi acordate în condițiile determinate de Statele Membre. De exemplu, Polonia a impus în legislația sa națională condiția ca furnizorul să aibă confirmarea de primire a cumpărătorului a facturii de discount, lucru care a fost considerat de CJUE contrar principiilor de TVA ale UE, iar legislația românească nu impune nicio condiție de formă în acest sens, neimplementarea în legislație a principiilor TVA ale UE neputând să producă dezavantaje contribuabilului.

Referitor la constatarea conform căreia pe factura inițială emisă pentru livrările de bunuri către clienți, societatea ar fi trebuit să menționeze numărul și data notei contabile prin care a făcut stornarea (pentru valoarea discount-ului) și în înregistrarea contabilă de stornare ar fi trebuit să menționeze documentul, data și numărul operațiunii ce face obiectul stornării este împovărătoare și contrară principiilor de TVA.

Societatea susține că sunt îndeplinite condițiile materiale impuse de Directiva de TVA cu privire la discount-uri, respectiv a acordat discount-uri ulterioare vânzării, calculate ca procent din valoarea vânzărilor, cu scopul de a-și crește vânzările.

Pe de altă parte, chiar dacă legislația fiscală din România nu face nicio referire la conceptul de discount, alte State Membre definesc în mod explicit acest concept în legislația lor de TVA cum este legislația de TVA germană care diferențiază consecințele din perspectiva TVA ce apar în funcție de situațiile de fapt specifice și motivele pentru care furnizorul face o plată către clientul său

Totodată, în cazul reducerilor comerciale Statele Membre sunt obligate să se asigure că baza impozabilă se reduce corespunzător și, pe cale de consecință, valoarea TVA datorată de persoana impozabilă, după ce o tranzacție a fost finalizată dar nu a fost încasată integral sau parțial.

Contestatară susține că din punct de vedere al TVA, reducerile comerciale trebuie să fie alocate direct în legătură cu o livrare de bunuri sau prestare de servicii și nu pot reprezenta remunerația pentru o livrare de bunuri sau servicii și invocă cazul C - 349/96 (CPP) potrivit căruia mai multe livrări ar trebui să fie privite ca o singură prestație din punct de vedere economic și nu ar trebui să fie împărțite în mod artificial.

Trebuie să se concluzioneze faptul că există o prestație unică atunci când unul sau mai multe elemente sunt considerate ca fiind tranzacția principală, în timp ce unul sau mai multe elemente sunt considerate, în schimb, ca fiind operațiuni auxiliare care urmăresc tratamentul fiscal al tranzacției principale.

În cazul de față, discount-urile solicitate de Retaileri și .X. sunt strâns legate de tranzacția principală, iar așa-numitele servicii nu sunt un motiv sau un scop în sine pentru societate deoarece, scoase din context, nu ar reprezenta nicio valoare adăugată pentru aceasta.

Prin urmare, acestea ar trebui văzute ca indisolubil legate de tranzacția principală- vânzarea de bunuri și ar trebuie să fie considerate doar ca discount-uri.

Conform legislației fiscale din România, baza de impozitare reprezintă contraprestația efectiv încasată de către furnizor în schimbul bunurilor. Și prevede că baza de impozitare nu include rabaturi, remize, risturnuri sau alte reduceri de preț acordate (în momentul livrării sau ulterior acesteia), neexistând o definiție specifică a conceptului de "*reduceri de preț*" sau detalii cu privire la forma în care acestea ar trebui acordate.

De asemenea, societatea invocă faptul că din perspectiva TVA, baza de impozitare este valoarea stabilită în mod subiectiv de părți, și nu poate fi stabilită de o terță parte, precum autoritățile fiscale, iar în conformitate cu prevederile jurisprudenței CJEU, baza de impozitare reprezintă suma efectiv încasată de către furnizor deci, suma efectiv încasată reprezintă valoarea netă, respectiv prețul de vânzare din care se scade valoarea reducerii comerciale și TVA trebuie aplicată strict asupra sumelor încasate de către furnizor în schimbul livrărilor de bunuri. Prin aplicarea TVA asupra unei sume mai mari decât suma efectiv încasată, autoritățile fiscale din România au încălcat principiul neutralității TVA.

Contestatară susține că baza de impozitare pentru anumite tranzacții nu trebuie stabilită în baza unor reguli specifice stabilite de către autoritățile fiscale, ea reprezentând în fapt valoarea stabilită între părți. Din acest punct de vedere, a aplicat TVA asupra valorii subiective a bunurilor vândute, care este reprezentată de suma de bani pe care cumpărătorul este dispus să o plătească, cumpărătorul fiind disponibil să plătească valoarea inițială diminuată cu valoarea reducerilor comerciale la care are dreptul.

Societatea susține că legislația de TVA din România implementează jurisprudența CJEU în sensul că o prestare de servicii este efectuată cu plată și est taxabilă doar dacă există o relație juridică între prestatorul de servicii și beneficiar în temeiul căreia există o prestație reciprocă, remunerația primită de la prestatorul de servicii reprezentând contravaloarea efectiv acordată în schimbul serviciului prestat beneficiarului.

În cazul societății pentru a se demonstra substanța serviciilor prestate trebuie luate în considerare elementele:

- trebuie demonstrat faptul că acțiuni specifice sunt întreprinse de către client (.X. / Retaileri) în beneficiul societății, ce aduc avantaje economice societății, ceea ce nu este cazul având în vedere că nu sunt obținute beneficii suplimentare de societate ca rezultat al acțiunilor întreprinse de către clienți, singurul avantaj obținut este creșterea vânzărilor de bunuri;
- contraprestația primită de către client ar trebui să corespundă avantajului economic obținut de societate ceea ce nu este cazul având în vedere că sumele acordate sunt calculate ca procent din cifra de afaceri generată de vânzările clienților, demonstrând natura de discount a sumelor nereprezentând un potențial avantaj pe care contestatară l-ar fi putut obține ca urmare a acțiunilor întreprinse

de client (poziționare la raft, poziționare în magazin etc.).

Prin urmare, sumele ce reduc onorariile datorate de clienții societății nu pot fi considerate drept remunerație pentru o tranzacție separată, atât timp cât acestea nu pot fi separate de livrările de bunuri efectuate și sunt calculate pe baza vânzărilor de astfel de bunuri și atât timp cât societatea nu poate să verifice prestarea efectivă a acestor servicii și nici nivelul de calitate al acestora.

Contestatară arată că nu există o legătură directă între plata și prestarea de servicii și prezintă în susținere prevederile cazului CJUE C-93/10 GFKL și a unui alt caz anterior C-154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats.

De asemenea, susține că ceilalți comercianți nu au emis facturi cu privire la o potențială livrare de bunuri și autoritățile fiscale nu au niciun temei să considere faptul că respectivele sume ar putea reprezenta potențiala considerație pentru prestări de servicii. Fără a aduce niciun prejudiciu opiniei conform căreia sumele reprezintă discounturi, în situația în care ar fi considerate prestări de servicii, societății ar trebui să i se acorde dreptul de deducere a TVA aferentă.

Prin neluarea în considerare a faptului că sumele acordate în legătura cu .X. și Retaileri au natură de discount, autoritățile fiscale încalcă **principiul prevalenței substanței asupra formei**, intens dezbătut în cazurile în cazurile reunite C-95/07 și C-96/07 Ecotrade și cazurile C-590/13 Idexx și C-183/14 Salomie, precum și în baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului, tratamentul de TVA al unei tranzacții trebuie să țină cont de natura acesteia, chiar dacă anumite aspecte de formă nu sunt respectate.

Totodată, contestatară invocă principiul neutralității, principiul bunei credințe, principiul certitudinii impunerii, principiul protecției așteptărilor legitime și principiul in dubio contra fiscum.

De asemenea, în susținerea argumentelor sale contestatară invocă un caz similar investigat de către ANAF care se referă la un producător de medicamente care a livrat medicamente către un distribuitor pentru care distribuitorul a facturat diferite servicii de marketing către o societate soră a producătorului, care la rândul ei a refacturat aceste servicii către producător.

Prin Decizia Curții de Apel nr. 631/2015 din 9 martie 2015 s-a decis că sumele reprezintă reduceri comerciale, precum și o decizie irevocabilă a Curții de Apel .X. prin care instanța a reținut următoarele:

"Potrivit art.137 alin.3 lit.a) din Codul Fiscal, Baza de impozitare nu cuprinde rabaturile, [...] și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei, iar în conformitate cu art.138 lit. c) din același act normativ, baza de impozitare se reduce în cazul în care rabaturile [...] și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.137 alin.(3) lit.a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. Prin urmare, cum în cauză reclamanta a acordat reducerea financiară ulterior facturării bunurilor livrate, în mod corect a fost exclusă din baza de impozitare a taxei prin deducere." "Pe de altă parte, față de dispozițiile pct. 51 alin. 4 din OMF nr. 3055/1999 potrivit cărora reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 "Reduceri comerciale

acordate"), se constată că, în mod corect, reclamanta a înscris în factură reducerile financiare acordate."

2. Referitor la obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA aferente serviciilor prestate de .X. LTD, contestatara susține că pentru perioada 2010- 2011 și 2013 a primit servicii care acoperă diferite studii și cercetări cu privire la nivelul de salarizare din România.

Serviciile au fost efectuate pe baza înțelegerii contractuale încheiate între .X. și .X. Ltd. (denumită în prezenta .X.), conform căreia .X. a primit acces la rezultatele studiului realizat de .X. cu privire la remunerația și alte informații salariale pentru toate țările pentru care aceste servicii au fost achiziționate. Un acord separat a fost încheiat între societate și .X. Ltd. în baza căruia societatea a primit acces la serviciile de consultanță oferite de către acesta din urmă. Documentul - act de acceptare al transferului - este valabil pentru fiecare an. Suplimentar, pentru fiecare an în care aceste servicii au fost facturate, societatea a primit rapoarte de activitate care acoperă studiile anuale în ceea ce privește remunerația totală și monitorizarea salarială în România, precum și diferite studii de referință ce au fost prezentate în cadrul inspecției fiscale.

Serviciile primite de la .X. Ltd. au fost efectuate în beneficiul societății, respectiv cu scopul realizării unei imagini clare cu privire la nivelul de salarizare din România. Aceste servicii au fost cerute de .X. și cu toate acestea a fost încheiat un contract separat cu Societatea, oferindu-i acces la toate studiile realizate de furnizor, în legătură cu piața românească. Chiar dacă serviciile au fost cerute de .X., scopul lor era să analizeze piața muncii din România pentru a dezvolta o strategie viitoare de management pentru societate și pentru a găsi persoanele potrivite să ocupe pozițiile cheie de conducere în filiala românească.

Luând în considerare faptul că profitul obținut de societate depinde într-o mare măsură de un bun management, este rezonabil să se considere costurile inițial suportate cu studiile direct conectate cu viitoarele venituri taxabile obținute.

Mai mult, este o practică comună solicitarea efectuării unor astfel de studii, având în vedere că rezultatele lor pot conduce la beneficii mai generale și pe termen lung, precum obținerea de instrumente pentru a menține personalul și talentele în cadrul societății, dar și instrumente de atragere de noi talente în cadrul entității.

De asemenea, societatea susține că deține documente care justifică prestarea efectivă a serviciilor ce au fost disponibile în număr foarte mare în timpul inspecției fiscale. Astfel, a prezentat documentele:

- Studii de referință și de piață pregătite într-un mod obiectiv, care rezumă informațiile publice disponibile care nu puteau fi efectuate de către angajați întrucât nu dispuneau de expertiza necesară. Mai mult, acest tip de informații nu putea fi utilizată direct din surse publice, din cauza subiectivității sale și a diferenței dintre acestea și realitate;

-Scrisoare de angajament elaborată la nivelul Grupului, precum și alte aranjamente contractuale, și anume "*Act de acceptare al transferului*", încheiat la nivelul Companiei.

De asemenea, contestatara arată că dispune de documente justificative care atestă că serviciile primite de la .X. Ltd au fost prestate în scopul activității, iar cheltuielile aferente au fost realizate în scopul activității economice și sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Totodată, societatea arată că legislația de TVA din România nu solicită persoanei impozabilă să dețină alte documente suplimentare în afară de factura în original pentru a dovedi efectuarea achiziției în scopul operațiunilor taxabile și având în vedere că a prezentat pe parcursul inspecției fiscale facturile aferente achizițiilor de servicii în original autoritățile fiscale nu ar fi trebuit să refuze dreptul de rambursare a TVA.

Ca urmare, societatea consideră că abordarea organelor de inspecție fiscală este atât nefondată, cât și eronată și solicită anularea obligațiilor fiscale privind impozitului pe profit și TVA aferente serviciilor primite de la .X. Ltd., precum și a accesoriilor aferente.

3. Referitor la ajustarea prețurilor de transfer, contestatara susține că în calitate de filială din România a Grupului .X. distribuie, în principal către clienți terți din România, electrocasnice de mari și mici dimensiuni (frigidere, mașini de spălat, cuptoare cu microunde, aspiratoare, etc.), electronice (diferite tipuri de televizoare, sisteme audio, DVD playere, etc.) și dispozitive de telecomunicații (telefoane mobile, tablete, ceasuri inteligente, etc.). Produsele distribuite sunt achiziționate de la alți membri ai grupului .X..

Pe durata inspecției fiscale, s-a solicitat societății întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer nr..X./17.08.2015 și societatea a fost înștiințată că începând cu data de 01.09.2015 va face obiectul unei inspecții privind prețurile de transfer.

Tranzacțiile pentru care autoritățile fiscale din România au solicitat documentarea prețurilor de transfer, pentru perioada 1 ianuarie 2008 - 31 decembrie 2013 au fost: achiziția de bunuri de la părți afiliate și achiziția de servicii de la .X. UK, .X. European Shared Service Center BV, .X. European Logistics and Services BV și .X. France.

Prin adresa nr. .X./20.08.2015 societatea a înaintat dosarul prețurilor de transfer pentru perioada 2008 -2011 și a solicitat o amânare, până la data de 15.09.2015, cu privire la depunerea dosarului pentru perioada 2012 - 2013, care era în curs de întocmire. Ulterior, s-a solicitat să completeze dosarul pentru perioada 2008 - 2011 cu detalii specifice, cerere care a fost îndeplinită.

Prin adresa nr. .X./15.09.2015 societatea a înaintat dosarul prețurilor de transfer pentru perioada 2012 - 2014.

Dosarele prețurilor de transfer întocmite pentru perioada 2008 - 2013 documentau toate tranzacțiile solicitate, iar după revizuirea dosarelor organele de inspecție fiscală au considerat relevantă analiza din perspectiva prețurilor de transfer numai a activității de distribuție de electronice, aparate electrocasnice și dispozitive de telecomunicații, deoarece această activitate principală include vânzările/achiziția de bunuri și furnizarea/achiziția de servicii.

Pentru a justifica conformitatea cu principiul prețului de piață a tranzacțiilor cu părți afiliate în contextul activităților de distribuție pentru perioada 2008 - 2011,

societatea arată că a efectuat o căutare de comparabile inițială în baza de date Amadeus versiunea .X. din ianuarie 2013, utilizând metodologii de prețuri de transfer general acceptate, în conformitate cu legislația relevantă privind prețurile de transfer. După aplicarea anumitor criterii cantitative și calitative, s-a selectat un set final de 12 companii comparabile pentru care s-au analizat rezultatele financiare operaționale.

În ceea ce privește dosarul prețurilor de transfer aferent perioadei 2012 - 2014, în vederea justificării tranzacțiilor cu părți afiliate în contextul activităților de distribuție, societatea susține că a actualizat informațiile financiare ale companiilor comparabile selectate anterior, utilizând versiunea Amadeus .X. din mai 2015 și a efectuat o analiză financiară și de prețuri de transfer.

Rezultatele analizei de comparabilitate desfășurate inițial arată că profitabilitatea totală din activitățile de distribuție este la nivelul prețului de piață pentru ambele perioade analizate 2008 - 2011 și, respectiv 2012 - 2013.

Cu toate acestea organele de inspecție fiscală au concluzionat că analiza din dosarele prețurilor de transfer cuprinde anumite deficiențe, contestând independența anumitor companii comparabile selectate, aplicarea anumitor criterii de selecție cantitativă și argumentând că o comparație între profitabilitatea medie a societății și profitabilitatea medie companiilor comparabile nu este acceptabilă.

De asemenea, au efectuat în mod incorect o nouă căutare de comparabile în baza de date Orbis (versiunea .X. din septembrie 2015) utilizând aceleași criterii de căutare, respectiv au selectat un set de 6 companii comparabile și au calculat un nou interval intercuartilar pentru a reflecta profitabilitatea pieței.

Societatea susține că au considerat în mod eronat efectuarea de ajustări ale rezultatelor din exploatare pe baza medianei intervalului intercuartilar al marjelor operaționale (MO) ale noului set de companii comparabile în anii 2008 și 2011 pe motiv că prețurile de transfer utilizate pentru tranzacțiile desfășurate de societate cu părți afiliate în anii respectivi nu sunt conforme cu principiul prețului de piață.

Contestatarul susține că dosarele prețurilor de transfer au fost întocmite conform reglementărilor din România privind prețurile de transfer aplicabile pentru perioada analizată și în conformitate cu Liniile directoare OECD și analiza de comparabilitate efectuată de aceasta este corectă și corespunzătoare, respectiv cele 12 companii care au fost identificate în acest proces ar trebui să fie considerate ca fiind companii comparabile și nu trebuiau să fie respinse de către organele de inspecție fiscală.

În analiza celor 12 companii comparabile și respingerea a 10 dintre acestea organele de inspecție fiscală au folosit informații care nu erau disponibile societății la momentul în care compania a pregătit dosarul de prețuri de transfer, încălcând astfel prevederile Liniilor directoare OECD.

De asemenea, contestatarul arată că eliminarea acelor companii (.X. SA și .X. SL) pentru care nu au fost disponibile date financiare în unul din anii din perioada 2008 - 2013 nu are la bază reglementările relevante de prețuri de transfer precum și faptul că aceste companii suficient de comparabile cu societatea au fost eliminate în mod greșit de către organele de inspecție fiscală.

În concluzie, societatea consideră că toate cele 12 companii identificate drept

comparabile ar trebui să fie acceptate de către organele de inspecție fiscală, realizarea unei noi căutări de companii comparabile fiind nelegală și în totală contradicție cu legislația privind prețurile de transfer.

Societatea susține că nu este de acord cu interpretarea de către organele de inspecție fiscală a definiției părților afiliate, respectiv:

Conform legislației fiscale aplicabile în perioada supusă analizei, respectiv 2008 – 2013, conform art. 7 alin. (1) punctul 21 din Codul Fiscal toate companiile comparabile acceptate în dosarele prețurilor de transfer întocmite de Societate ar trebui considerate independente deoarece:

- niciuna dintre cele 12 companii comparabile selectate nu deține, direct sau indirect, mai mult de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot în alte companii - litera c) punctul (i) de mai sus;

- nicio altă companie nu deține, direct sau indirect, mai mult de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cele 12 companii comparabile selectate - litera c) punctul (ii) de mai sus;

- nu există nicio companie terță care să dețină, direct sau indirect, mai mult de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la una dintre cele 12 companii comparabile selectate și de asemenea la o altă companie.

Societatea susține că argumentele prezentate de organele de inspecție fiscală conform cărora 2 companii pot fi considerate părți afiliate dacă o persoană fizică deține mai mult de 25% valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la ambele companii nu este valabilă conform reglementărilor fiscale din România și susține că în conformitate cu normele de aplicare ale art.11 din Codul Fiscal, se face trimitere la Liniile directoare OECD în sensul *“Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”*.

Cu toate acestea, legislația fiscală principală din România conține o definiție specifică a părților afiliate care trebuie interpretată și aplicată strict, iar modificările aduse Codului Fiscal valabile începând cu anul 2016 cu privire la definiția părții afiliate nu pot fi considerate o simplă clarificare, ci o schimbare substanțială.

Totodată, contestatara este împotriva respingerii abuzive a anumitor companii acceptate ca și companii comparabile în analiza prețurilor de transfer inclusă în dosarele prețurilor de transfer pe motiv că aceste companii nu par a fi independente la momentul desfășurării inspecției fiscale întrucât organele de inspecție fiscală au utilizat date și informații indisponibile societății și invocă pct.3.69 și 5.3 din Liniile directoare OECD.

De asemenea, contestatara arată că bazele de date Amadeus și Orbis sunt actualizate periodic și atunci când se contestă independența companiilor comparabile selectate în cadrul analizei societății și în momentul efectuării unei noi analize cu referire la o dată ulterioară celei la care societatea a efectuat propria analiză de comparabilitate, organele de inspecție fiscală au obținut informații care nu erau disponibile societății în momentul analizei inițiale de comparabilitate și actualizate ulterior (ianuarie 2013 și, respectiv mai 2015).

Ca urmare, societatea solicită următoarele în legătură cu companiile acceptate ca și comparabile în analiza proprie:

.X. S.L.

- organele de inspecție fiscală afirmă că dl. .X. (50% cotă de participare la .X. S.L. în septembrie 2015) deține de asemenea o cotă de participare la .X. S.L. (procentul specific nu a putut fi identificat din RIF sau anexele la RIF, pentru a putea verifica dacă procentul respectiv depășește 25%) și astfel cele două companii sunt afiliate în mod indirect. Pentru a obține informațiile respective, organele de inspecție fiscală au interogat baza de date Orbis, actualizarea nr..X./18.09.2015 și nu au interogat raportul de contact pentru dl. .X. Juste (50% cotă de participare la .X. S.L. în septembrie 2015).

- atunci când s-au utilizat informațiile disponibile la nivelul societății în momentul realizării/actualizării analizei de comparabilitate (respectiv, actualizările Amadeus din ianuarie 2013 și mai 2015), s-a remarcat că cei 2 acționari/asociați ai .X. S.L. par să nu mai dețină alte titluri de participare. Mai mult, .X. S.L nu a fost găsită și prezintă capturile de ecran ale strategiei utilizate în cele două versiuni ale bazei de date Amadeus.

Astfel, .X. S.L. ar trebui inclusă în setul companiilor comparabile acceptate în analiza de comparabilitate a societății pentru toți anii cuprinși între 2008 - 2011.

.X. S.R.L.

- organele de inspecție fiscală afirmă că dl. .X. (46% cotă de participare la .X. S.R.L. în septembrie 2015) deține de asemenea o cotă de participare la .X. DI .X. (procentajul specific nu a putut fi identificat în RIF sau în anexele la RIF, pentru a putea verifica dacă procentul respectiv depășește 25%) și astfel cele două companii sunt afiliate în mod indirect. Pentru a obține informațiile respective, organele de inspecție fiscală au interogat baza de date Orbis, actualizarea nr..X./18.09.2015 și nu au interogat raportul de contact pentru dl .X. (28% cotă de participare la .X. S.R.L. în septembrie 2015) și dl .X. (26% cotă de participare la .X. S.R.L. în septembrie 2015).

- atunci când s-au utilizat informațiile disponibile la nivelul societății în momentul realizării propriei analize de comparabilitate în scopul dosarului prețurilor de transfer pentru anii 2008 - 2011 (respectiv actualizarea Amadeus din ianuarie 2013), s-au remarcat următoarele (în plus față de diferite cote de participare):

>DI. .X. (40% cotă de participare la .X. S.R.L. pe baza actualizării Amadeus din ianuarie 2013) pare să nu mai dețină și alte cote de participare.

>DI. .X. (22% cotă de participare la .X. S.R.L. pe baza actualizării Amadeus din ianuarie 2013) deține de asemenea 51% la .X. S.R.L.

>DI. .X. (20% stake in .X. S.R.L. pe baza actualizării Amadeus din ianuarie 2013) pare să nu mai dețină și alte cote de participare.

În plus, .X. dl. .X. nu a fost găsită și a prezentat capturile de ecran ale strategiei utilizate în versiunea din ianuarie 2013 a bazei de date Amadeus.

- atunci când s-au utilizat informațiile disponibile la nivelul societății în momentul realizării propriei analize de comparabilitate în scopul dosarului prețurilor de transfer pentru anii 2012 - 2014 (respectiv actualizarea Amadeus din mai 2015), s-au remarcat următoarele:

>DI .X. (46% cotă de participare la .X. S.R.L. pe baza actualizării Amadeus

din mai 2015) deține de asemenea o cotă de participare de 1% la .X. S.R.L. >DI .X. (28% cotă de participare la .X. S.R.L. pe baza actualizării Amadeus din mai 2013) deține de asemenea o cotă de participare de 100% la .X. S.R.L. și 15% la .X. S.R.L.

>DI .X. (26% cotă de participare la .X. S.R.L. pe baza actualizării Amadeus din ianuarie 2013) pare să nu mai dețină și alte cote de participare.

Mai mult, .X. DI .X. nu a fost găsită și prezintă capturile de ecran ale strategiei utilizate în versiunea din ianuarie 2013 a bazei de date Amadeus.

În consecință, societatea susține că .X. S.R.L. nu ar trebui respinsă de organele de inspecție fiscală pentru perioada 2008 - 2011 prin invocarea unei afilieri indirecte cu .X. DI .X., ci această companie ar trebui inclusă în setul companiilor comparabile acceptate în analiza de comparabilitate pentru anii 2008 - 2011.

De asemenea, contestatara nu este de acord eliminarea din setul de comparabile a acelor companii care nu aveau disponibile date financiare pentru unul din anii din perioada 2008 – 2013 susținând că, faptul că una din companii nu avea disponibile informații pentru un an, nu înseamnă că rezultatele acelei companii pentru ceilalți ani, pentru care informațiile erau disponibile, nu sunt reprezentative ca rezultate ale pieței și consideră că astfel de companii nu ar trebui să fie respinse în mod automat din setul de companii comparabile.

Totodată, contestatara arată că nu ar trebui să aplice criterii similare în căutarea de companii comparabile pentru fiecare din acești ani, în funcție de diferite circumstanțe și ipoteze un contribuabil poate utiliza în ani diferiți diferite strategii de căutare sau, în cadrul aceleiași căutării de comparabile, o companie poate fi utilizată la determinarea nivelului de piață a profitabilității contribuabilului pentru un anumit an dar nu și pentru restul de ani.

Societatea susține că nu există temei legal în baza căruia ar fi trebuit să excludă astfel de companii și consideră că:

- .X. SA - trebuie păstrată și în setul de companii comparabile pentru anii în care datele financiare sunt disponibile, anume 2009 – 2013;
- .X. SL - trebuie păstrată în setul de companii comparabile pentru anii în care datele financiare sunt disponibile, anume 2008 – 2012.

Societatea contestatară arată că organele de inspecție fiscală au respins în mod greșit companii suficient de comparabile cum sunt:

.X. S.R.L.

- respinsă pe baza criteriului de independență, totuși, la momentul efectuării studiului de comparabilitate în 2013 de către societatea aceasta era o companie independentă, în conformitate cu legislația din România.
- informațiile de pe website-ul companiei confirmă decizia de includere în setul final de companii comparabile, .X. S.R.L. fiind un distribuitor angro de produse audio (boxe, mixere, amplificatoare de diferite mărci) având și o rețea de distribuitori. Luând în considerare tipul de produse, precum și funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de către distribuitorul angro din Italia, această companie este suficient de comparabilă cu societatea și ar trebui să fie inclusă în setul final de companii comparabile.

.X. S.L.

- a fost respinsă pe baza criteriului de independența însă, la momentul efectuării studiului de comparabilitate în 2013 era o companie independentă, în conformitate cu legislația din România. În plus, organele de inspecție fiscală au argumentat că entitatea deține un magazin on-line, fiind astfel incomparabilă;

- conform informațiilor furnizate pe website-ul companiei, .X. S.L. este un importator și distribuitor angro de calculatoare, imprimante, monitoare PC, telefoane mobile, sisteme GPS, televizoare și monitoare (incluzând marca .X.). Societatea oferă servicii post vânzare și garanție extinsă pentru produsele vândute. Faptul că aceasta deține o platformă de distribuție on-line reprezintă doar un canal de distribuție modern, fără a o diferenția de societate în ceea ce privește funcțiile și riscurile aferente. Comparabilitatea .X. S.L. cu .X. este crescută, deoarece compania din Spania distribuie în general produse electronice similare, și pentru categorii specifice (de ex., monitoare, televizoare) distribuie produse .X., iar funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de către .X. S.L. sunt similare cu cele ale societății fiind suficient de comparabilă.

.X. S.A.

- respinsă pe baza criteriului financiar (informații indisponibile pentru 2008). Totuși, .X. S.A. ar trebui inclusă în setul de companii comparabile pentru perioada 2009-2013.

-conform informațiilor furnizate pe website-ul companiei, .X. S.A. importă și distribuie angro o gamă largă de electronice (televizoare, tablete, telefoane mobile, etc.), componente PC, accesorii, etc., oferă soluții către companii de integrarea a bazelor de date cu produse în sistemul distribuitorilor cu amănuntul, pentru a putea fi notificați și a actualiza permanent oferta cu cele mai noi produse, fiind suficient de comparabilă și ar trebui inclusă în setul final de companii comparabile.

.X. S.L.

- respinsă pe baza criteriului financiar (informații indisponibile pentru 2013). Totuși, ar trebui inclusă în setul de companii comparabile pentru perioada 2008-2012.

- informațiile de pe website-ul companiei confirmă decizia de a o include în setul final de companii comparabile fiind un distribuitor de accesorii pentru mobile, telefoane mobile, tablete, telefoane fixe, drone, memorii externe (carduri de memorie micro SD, USB) și o varietate de alte electronice și oferă asistență post vânzare. Având în vedere tipul de produse, precum și funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de .X. S.L. este suficient de comparabilă și ar trebui să fie inclusă în setul final de companii comparabile.

Contestatară consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat principiile stabilite de Liniile directoare OECD.

Astfel, societatea arată că profitabilitatea societății și profitabilitatea companiilor comparabile selectate trebuie să fie comparate pe baza rezultatelor multianuale.

Luând în considerare criza economică care a afectat semnificativ sectorul bunurilor de larg consum pe întreaga perioadă analizată, utilizarea rezultatelor multianuale este o opțiune viabilă, deoarece profitabilitatea companiilor poate fluctua de la un an la altul.

Potrivit MarketLine (piața mondială de electronice) piața electronicelor de consum a înregistrat o creștere de 8,2% în 2010, în timp ce, începând cu 2011, piața a intrat într-o tendință de scădere, valoarea acesteia reducându-se cu 1,0%, comparativ cu 2010, iar companiile, inclusiv .X. se adaptează mai greu la aceste fluctuații, și prin urmare, nivelurile de profitabilitate pot scădea pe termen scurt (profitabilitatea .X. a scăzut în 2011). În susținere contestatara invocă prevederile pct.3.76 și 3.77 din Liniile directoare OECD.

Mai mult, în ceea ce privește piața din România pe care .X. își desfășoară activitatea, începând cu anul 2008 toate sectoarele principale în care .X. distribuie produsele sale au intrat într-o tendință de scădere. De exemplu, vânzările de telefoane mobile din România a scăzut cu 10% ca volum și 9% ca valoare în 2011, față de 2010. Scăderea a fost cauzată în principal de consumatori care și-au amânat înlocuirea telefoanelor mobile astfel scăderea profitabilității .X. este justificată de condițiile de piață.

În cazul .X., scăderea rentabilității în 2011 (MO 0,19%) a fost doar într-un singur an, deoarece societatea a reușit să obțină o profitabilitate crescută în următorii ani: 2012 (MO ajustată 2,22%) și 2013 (MO 2,26%).

În susținerea argumentelor, societatea invocă prevederile pct.3.75 din Liniile directoare OECD și arată că în circumstanțe economice speciale (cum ar fi criza economică sau fluctuații severe ale pieței), mai ales în cazul în care metoda marjei nete (MMN) este metoda de stabilire a prețurilor de transfer utilizată, consideră că este mai adecvată folosirea datelor multianuale și a mediei pe ani multipli. Chiar dacă intervalul intercuartilar îmbunătățește acuratețea statistică a analizei excluzând rezultatele extreme, prin utilizarea datelor multianuale sunt reduse fluctuațiile de la un an la altul și se determina o situație mai exactă a perioadei analizate.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să se raporteze la rezultatele intervalului intercuartilar calculat cu ajutorul datelor financiare ale companiilor acceptate în setul de comparabile al societății și nu să efectueze o nouă căutare de companii comparabile și o nouă analiza de comparabilitate.

Societatea a recalculat intervalul intercuartilar al marjelor la venituri operaționale al companiilor selectate pentru perioada 2008 – 2011 și concluzionează:

- potrivit unei analize comparative an de an, profitabilitatea societății se află în intervalul intercuartilar de piață pentru anii 2008 și 2010 și deasupra cuartilei superioare intervalului pentru anii 2009, 2012 și 2013. Pentru 2011 profitabilitatea anuală a societății este sub cuartila inferioară aferenta intervalului intercuartilar, dar în intervalul de minim și maxim al rezultatelor. Având în vedere că rezultatele societății se încadrează și deasupra cuartilei superioare a intervalului aferent perioadelor analizate, utilizarea analizelor bazate pe media ponderată și pe metoda panelului de date pot fi considerate adecvate.

- pe baza comparării cu rezultatele mediei ponderate, media ponderată a profitabilității societății pentru 2008 - 2011 și 2012 - 2013 se află în interiorul, respectiv deasupra intervalul intercuartilar al rezultatelor medii ponderate al

companiilor selectate pentru 2008 - 2011 și respectiv 2012 - 2013.

- în plus, media ponderată a profitabilității societății pentru 2008 - 2011 și 2012 - 2013 se află în interiorul respectiv deasupra intervalului intercuartilar de piață al companiilor selectate determinat prin utilizarea metodei panelului de date pentru 2008 - 2011 și respectiv 2012 - 2013.

Ca urmare, societatea consideră ca fiind incorectă ajustarea prețurilor de transfer efectuată de către organele de inspecție fiscală întrucât:

- profitabilitatea societății pentru anul 2008 (1,78%) a fost ajustată la un nivel nerealist de 4,40% - reprezentând valoarea medianei a noii căutări de companii comparabile și analize de comparabilitate efectuate de organele de inspecție fiscală;

- profitabilitatea societății pentru anul 2011 (0,19%) a fost ajustată la un nivel de 2,77% - reprezentând valoarea medianei a noii căutării de companii comparabile și analize de comparabilitate efectuate de organele de inspecție fiscală și solicită anularea completă a ajustării prețurilor de transfer pentru 2008 și 2011.

Totodată, societatea consideră nejustificată analiza de comparabilitate efectuată de organele de inspecție fiscală și invocă în susținere art.89 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, respectiv art.2 alin.(1) din OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer și art. 2 alin.(1)-(3) din Anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu pot susține că nivelul prețurilor de transfer aplicat nu a fost justificat de către societate, precum și faptul că acestea nu au reușit să efectueze o evaluare completă și corectă a analizei de comparabilitate efectuată de societate, de exemplu, statutul de societăți non-independente al anumitor companii comparabile care au fost eliminate de organele de inspecție fiscală nu este confirmat la momentul efectuării de către societate a analizei de comparabilitate.

Contestatară susține că noua analiză de comparabilitate efectuată de către organele de inspecție fiscală este în contradicție cu principiile stabilite în conformitate cu Liniile directoare OECD, întrucât este bazată pe date și informații care nu au fost disponibile societății la momentul la care analiza de prețuri de transfer a fost efectuată.

În acest sens societatea susține că dispozițiile Codului Fiscal și ale Liniilor directoare OECD nu impun utilizarea unei anumite baze de date pentru căutarea de companii comparabile în vederea evaluării conformității cu principiul prețului de piață, selectarea bazei de date pentru evaluarea prețurilor de transfer este lăsată la alegerea contribuabilului.

Organele de inspecție fiscală au obținut informații care nu erau disponibile societății la momentul când a fost realizată analiza de comparabilitate inițială și ulterior actualizată (ianuarie 2013 și respectiv, mai 2015), respectiv:

- anumite companii pot fi active la momentul realizării căutării de către organele de inspecție fiscală, dar nu și la momentul realizării căutării de către societate, anumite companii pot fi active la momentul realizării căutării de către .X. și nu au fost active la momentul realizării căutării de către organele de inspecție

fiscală;

- anumite companii își pot schimba statutul de independență pe parcursul anilor și astfel informația disponibilă deținută de organele de inspecție fiscală poate fi diferită (cercetările noastre au arătat că procentele de participare ale acționarilor individuali au suferit modificări în perioada 2008 – 2015);
- informațiile financiare disponibile pentru fiecare companie pot varia Astfel, numărul companiilor acceptate sau respinse pe baza criteriului privind informațiile financiare poate varia;
- atât profilul activității cât și codurile CAEN ale companiilor listate în baza de date Amadeus/Orbis se pot modifica pe parcursul anilor.

În urma căutării automate realizată de către organele de inspecție fiscală în baza de date Orbis, versiunea septembrie 2015, au rezultat un număr de .X. companii potențial comparabile, iar setul final de 6 companii comparabile acceptate a inclus companii care nu au făcut parte din căutarea manuală realizată în urma căutării automate pe baza informațiilor din ianuarie 2013 (.X. GMBH și SOCIETE .X.) și folosind o astfel de abordare organele de inspecție fiscală au încălcat Liniile directoare OECD, deoarece nu s-a folosit o sursă de informații care ar fi putut fi disponibilă societății la momentul realizării analizei sale de comparabilitate.

În susținerea argumentelor sale societatea invocă prevederile pct.3.69, 5.3 și 5.9 din Liniile directoare OECD.

De asemenea, contestatara susține că organele de inspecție fiscală adoptă o abordare inconsecventă în privința criteriului de independență, respectiv criteriul de independență – Acționari, indicatorii de independență selectați au fost A+, A, A- (indicatorul A se referă la orice companie cu acționari înregistrați cunoscuți, dintre care niciunul nu deține mai mult de 25% din acționariatul total sau direct), companiile pentru care toți acționarii sau toți acționarii cu o deținere mai mare de 25% sunt indivizi sau angajați sunt incluse în eșantion, precum și criteriul de independență - Subsidiare: companiile care dețin subsidiare au fost respinse.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au selectat drept companii comparabile anumite companii care desfășoară activități diferite de cele realizate de către societate, având ca unic scop creșterea artificială a intervalului intercuartilar de rezultate pentru companiile comparabile, respectiv:

Data .X. SA, deși organele de inspecție fiscală menționează că, este *“implicată în distribuția angro de POS și echipamente de tehnologie de identificare automată - auto ID”* din informațiile de pe website-ul companiei reiese că aceasta este un distribuitor angro specializat în POS și echipamente tehnologice de identificare auto (ID), distribuind produse precum echipamente de identificare pentru aeroporturi, sertare de bani pentru magazine, case de marcat, PDA-uri, imprimante pentru bilete/etichete, mașini de numărat bani, monitoare cu atingere, consumabile pentru imprimante și a înregistrat niveluri ridicate ale profitabilității.

STE .X. deși organele de inspecție fiscală menționează că este *“implicată în distribuția angro de echipamente de birou”* pe baza informațiilor de pe website-ul companiei reiese că distribuie imprimante de birou, echipamente multifuncționale

și plottere, inclusiv echipamente reparate în propriul atelier, furnizează soluții IT pentru managementul documentelor și furnizează servicii post vânzare și servicii de garanție, nivelurile de profitabilitate înregistrate de această companie indică faptul că pot exista diferențe la nivelul profilului funcțional și de risc al acesteia comparativ cu profilul societății.

FOTO EXPRESS TRADING- organele de inspecție fiscală menționează că este un distribuitor angro de mărci importante de echipamente foto (camere foto și video), accesorii, electronice, dispozitive, și oferă și servicii de garanție, iar conform website-ului companiei, aceasta desfășoară activități de distribuție de echipamente foto și echipamente de printat, distribuția de produse electronice și/sau distribuția de dispozitive reprezentând mai puțin de 10% din totalul produselor vândute.

Conform celor prezentate societatea consideră că organele de inspecție fiscală au selectat în mod incorect aceste 3 companii ca fiind comparabile pentru a testa prețurile de transfer, deoarece aceste companii sunt implicate în distribuția de produse necomparabile, având profil funcțional și de risc diferit de cel al societății, singura intenție a organelor de inspecție fiscală fiind aceea de a crește artificial intervalul intercuartilar de marje operaționale.

De asemenea, societatea susține că rezultatele obținute în urma noii căutări de comparabile și a analizei de comparabilitate realizate de organele de inspecție fiscală sunt nerealiste pentru a fi acceptate drept referință a nivelului pieței pentru activitățile de distribuție, aspect confirmat de acorduri agreeate de grupul .X. cu autoritățile fiscale din alte țări ale Uniunii Europene.

În toate cazurile autoritățile fiscale din țările respective au acceptat un nivel al profitabilității pentru distribuitorii grupului .X. cuprins între 0,7% și 1,2% .

Țările în care a avut loc realizarea unor astfel de acorduri între distribuitorii grupului .X. și autoritățile fiscale sunt țări care aplică prevederile Liniilor directoare OECD, permițând în conformitate cu principiile OECD calcularea indicatorului de profitabilitate ales conform unei analize multianuale, fără a impune o comparație de tip an la an.

Politica de prețuri de transfer de la nivelul grupului .X. este aplicată în mod consecvent la nivelul grupului care a intenționat să armonizeze analiza de comparabilitate folosită pentru entitățile sale operative și să vizeze o marjă la venituri operaționale pentru același profil funcțional și de risc la nivelul Uniunii Europene. Datorită acestui motiv, societatea considera că, marjele operaționale stabilite de către organele de inspecție fiscală sunt în anumiți ani nejustificat de ridicate față de marja operațională la venituri țintită de grup în perioada analizată, pentru companii de distribuție cu risc limitat din Uniunea Europeană.

Societatea concluzionează că abordarea organelor de inspecție fiscală contrazice principiile Liniilor directoare OECD, diferind semnificativ de abordarea urmată de autoritățile fiscale din alte țări ale Uniunii Europene, în condițiile în care noul studiu de comparabilitate efectuat de organele de inspecție fiscală ia în considerare piața de la nivelul Uniunii Europene (inclusiv Norvegia și Elveția).

De asemenea, contestatara susține și că:

- organele de inspecție fiscală nu au reușit să furnizeze informațiile corecte

referitoare la rezultatele propriei analize și nici să justifice verificările care au condus la respingerea companiilor comparabile obținute în urma căutării realizate de .X..

Spre exemplu, în raportul de inspecție fiscală se menționează că setul final de 6 companii acceptate drept comparabile de către organele de inspecție fiscală este prezentat în Anexa 74, cele 6 companii fiind:

- .X.
- .X.
- .X. SA •.X.
- SOCIETA .X.
- .X.

Însă Anexa 76 care include calculul marjelor operaționale pentru companiile comparabile și intervalul intercuartilar al rezultatelor pentru astfel de companii prezintă alte 5 companii:

- .X.
- .X.
- .X.
- .X. D.O.O.
- .X. SL

De asemenea, Anexa 76 prezintă doua variante ale intervalului intercuartilar de rezultate pentru companiile acceptate drept comparabile de către EIF, iar Anexa 75 care ar trebui să prezinte extrasele din Orbis pentru cele 6 companii acceptate drept comparabile de către organele de inspecție fiscală, prezintă de fapt extrasele pentru celelalte 5 companii incluse în Anexa 76.

- nu este de acord cu ajustarea generală impusă de organele de inspecție fiscală deoarece nu precizează în mod specific cărei părți afiliate îi este atribuită această ajustare. De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au reușit să identifice dacă rezultatul operațional diminuat pentru perioada aferentă, avut în vedere pentru ajustare, se datorează cheltuielilor cu bunuri achiziționate de la părți afiliate sau altor cheltuieli operaționale.

Din acest motiv consideră că ar trebui să aibă același drept în relația cu entitatea sa afiliată străină, și anume, de a fi informată în privința ajustărilor atribuite fiecărei entități afiliate, în caz contrar, abordarea organelor de inspecție fiscală ar putea fi considerată a fi discriminatorie și cu scopul de a limita dreptul la eliminarea unei posibile duble impuneri.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii emisă către .X. Suedia pentru livrări realizate înaintea importului în Comunitate, contestatara susține că tranzacția reprezintă un import de bunuri efectuat de .X. Suedia în Franța, în cadrul căruia societatea a fost implicată doar în ceea ce privește facturarea. Dintr-o eroare de raportare, tranzacția a fost înregistrată ca și livrare intracomunitară de bunuri de către .X. fapt confirmat de documentele aferente facturii, respectiv documentul de transport aerian (air waybill) bunurile reprezentând “drive usb” au fost transportate pe cale aeriană din Coreea de Sud în Franța, acolo unde a fost realizat importul bunurilor. Menționăm că bunurile respective nu au părăsit teritoriul Franței ulterior importului.

În ceea ce privește punctul 59 (1) din Normele metodologice de aplicare a

Codului fiscal contestatara susține că excepțiile prevăzute vizează livrările de gaze naturale și nu sunt incidente situației de fapt.

Astfel, în cazul specific al societății, nu a avut loc nicio operațiune impozabilă pe teritoriul României (bunurile nu au ajuns niciodată pe teritoriul României), pentru ca societatea să aibe obligația de a aplica TVA, aceasta a intervenit în operațiune prin emiterea unei facturi înainte de importul bunurilor în Comunitate, această operațiune fiind în afara sferei de aplicare a TVA.

Societatea susține că a raportat din eroare această operațiune neimpozabilă drept livrare intracomunitară de bunuri (întrucât, așa cum am arătat, bunurile nu s-au aflat niciodată pe teritoriul României), în aceste condiții, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să solicite societății să modifice modalitatea de declarare a facturii, din livrare intracomunitară în operațiune neimpozabilă în România și nu să impună obligații suplimentare de TVA pe motiv că nu au fost prezentate documente din care să reiasă îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri.

Având în vedere că factura emisă de societate vizează o operațiune neimpozabilă în România (factură emisă înaintea importului bunurilor în Comunitate, și anume în Franța) nu a fost efectuată o livrare intracomunitară de bunuri cu locul în România și nu erau necesare documente de transport care să justifice scutirea de TVA.

Ca urmare, societatea solicită să se admită că operațiunea în care a intervenit societatea este în afara sferei de TVA, fiind efectuată înaintea importului de bunuri în Comunitate și, în consecință, să anuleze obligațiile suplimentare de TVA și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

Față de aceste aspecte .X. Romania S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.01.2016, pentru suma **.X. lei**, reprezentând:

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

II. Prin Decizia de impunere nr.F-.X./29.01.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de organele inspecția fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./29.01.2016, astfel:

1. SERVICII facturate de .X. LTD.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat:

- în anul 2010 cheltuieli în suma de .X. lei, conform Invoice nr. .X./32.05.2010 emisă de .X. Ltd. reprezentând "*Studiu privind remunerația totală din România,*

Monitorizare plăți an 2009 și 2010”,

- în anul 2011 cheltuieli în suma de .X. lei, conform Invoice nr..X./23.08.2011 emisa de .X. Ltd. reprezentând “Studiu privind remunerația totală din România, Monitorizare plăți an 2011”,

- în anul 2013 cheltuieli în suma de .X. lei, conform Invoice nr..X./24.10.2013 emisa de .X. Ltd. reprezentând “Studiu privind remunerația totală din România, Monitorizare plăți an 2013”

În justificarea serviciilor facturate, societatea a prezentat:

a. pentru cheltuielile înregistrate în anul 2010

- un manual cu titlul “*International Positron Evaluation System*” datat ianuarie 2005, patru cataloage denumite “.X.E International Position Evaluation Implementation” și un catalog datat 15.09.2010 cu titlul “*2010 Total Remuneration Survey*”, în limba engleză,

- o scrisoare de angajament datată 02.04.2010, tradusă din limba engleză, încheiată între .X. LTD, în calitate de prestator și .X., în calitate de beneficiar, prin care s-au stabilit serviciile ce vor fi prestate, astfel:

- acces la rezultatele pentru participare la sondajul .X. privind remunerația totală și la informații privind statele pentru care s-au achiziționat servicii de la .X. PayMonitor

- Porturi de acces la PayMonitor : 2 pentru corporație, 1 pentru fiecare regiune (Asia Pacific, China, America de Nord, Europa, CIS, MEA & SCA), 1 pentru fiecare țară.

Totodată, în vederea realizării serviciilor s-a convenit obligația beneficiarului (.X.) de a pune la dispoziție date pentru sondajele comandate. În ceea ce privește tariful serviciilor, se precizează că acesta este în funcție de “tarile participante la sondaj pentru anul 2010 și de tarile pentru care se aplică varianta de acces “*gata de folosință*” pentru anul 2009. De asemenea, se prevede că emiterea facturilor se va efectua “*dupa ajustarea și reconfirmarea tarilor participante și pentru care s-au achiziționat servicii*”.

- “*act de acceptare al transferului*”, nedatat, încheiat între .X. Romania S.R.L. denumită “client” și .X. LTD denumită “companie”, având ca obiect furnizare de servicii de consultanță către “client”, sub forma raportului statistic “*2009 Studiu privind remunerația totală, România, Monitorizarea plăților*”.

b. pentru cheltuielile înregistrate în anul 2011

- “*Act de acceptare al transferului*”, nedatat, reprezentând furnizare de servicii de consultanță de către .X. Korea, sub forma raportului statistic “*2011 Studiu privind remunerația totală, România, Monitorizarea plăților*”. Conform acestui “Act”, valoarea studiului este de .X. USD echivalentul a .X. lei.

c. pentru cheltuielile înregistrate în anul 2013

- “*Act de acceptare al transferului*”, nedatat, încheiat cu .X. LTD denumită “companie”, reprezentând furnizare de servicii de consultanță către “client” sub forma raportului statistic “*2013 Studiu privind remunerația totală, România, Monitorizarea plăților*”. Conform acestui “Act” valoarea studiului este de .X. USD echivalentul a .X. lei.

Pentru justificarea acestor servicii, societatea a prezentat in limba engleza, in format electronic, 10 fisiere PDF(Actual Market Summery Reports - 01.04.2013, Benchmark Position Report - 01.04.2013, Contents - 01.04.2013 fiind un cuprins al studiului, Cover-poza cu coperta "2013 .X. Total remuneration survey", .X. Salary Benchmark Romania 2007, Overview- recapitulare a studiului din 2013, Policy and Practice Report - 01.04.2013, Regressed Market Data reports - 01.04.2013, Regression in .X. WIN 2013 SI Survey Methodology and Definitions 2013) cuprinzand tabele si grafice.

Potrivit Notei explicative nr. .X./22.05.2015, solicitata administratorului societatii, acest studiu a fost comandat de ".X. Romania cu sprijinul grupului .X. INC" in vederea implementarii "*unui sistem de salarizare corespunzator personalului .X. Romania in conformitate cu nivelul pietei locale a muncii [...] realizat pe baza analizei comparative a salariilor din societati comerciale similare, competitive din punct de vedere economic, la care s-au adaugat criteriile de performanta individuale pentru evaluarea corecta a angajatilor, modului de stimulare a personalului (sistem de bonusare) ...*"

Documentele, care sa justifice necesitatea achizitiei acestor servicii pentru activitatea economica si în scopul obtinerii de profit, au fost solicitate de catre echipa de inspectie fiscala in limba romana, conform prevederilor art.8 alin.(1) si (2) din Codul de procedura fiscala, prin solicitarea nr. .X./12.06.2015 .

Potrivit raspunsului nr. .X./22.06.2015, societatea a informat echipa de inspectie, ca multe din documentele justificative reprezinta "*tabele, cifre ,rapoarte ce nu pot fi traduse*".

Organele de inspectie fiscală au constatat:

- serviciile se refera la studii privind "*remuneratia totala in Romania*" pe anii 2010, 2011 si 2013;
- din analiza Raportului intocmit pe anul 2013, prezentat in lb. romana spre exemplificare, s-a constatat ca acesta cuprinde informatii care sunt publice (evolutia indicatorilor economici pe perioada 2007-2010) si este structurat pe urmatoarele capitole, astfel:
 - Dezvoltare si tendinte politice;
 - Dezvoltare si tendinte economice;
 - Dezvoltare si tendinte legate de forta de munca;
 - Dezvoltare si tendinte legate de taxe si de securitatea sociala;
 - Modificari anuale aduse bazei de date.

In urma analizei documentelor justificative prezentate, organele de inspectie fiscală au constatat:

- din scrisoarea de angajament semnata de .X. Korea si .X. rezulta ca, serviciile sunt comandate si achizitionate de .X., deci, prezentarea de informatii/grafice, tabele, date pentru sondajele .X. privind "*remuneratia totala in Romania*", nu sunt in interesul societatii .X. Romania SRL, ci in interesul .X.;
- in capitolul "*Dezvoltari si tendinte politice*" se prezinta masurile propuse de guvernul Ponta din 2012 pana in 2016, informatii care sunt publice si nu era necesar un studiu prezentat de .X. Korea pentru situatia cunoscuta de conducerea .X. Romania;

- in capitolul "Dezvoltari si tendinte economice" se prezinta date si informatii publicate de Institutul National de Statistica cu privire la evolutia cresterii economice in prima parte a anului comparativ cu aceeași perioada a anului trecut.

Pentru preluarea acestor date de la Institutul National de Statistica nu era necesar un studiu prezentat de .X. Korea, aceste date si informatii fiind date publice;

- actele de acceptare transfer prezentate ca document justificativ de catre societate, reprezinta in fapt, confirmarea .X. Romania ca prestatorul si-a indeplinit obligatia de a intocmi raportul statistic, fara a rezulta ca acesta a fost si comandat de .X. Romania SRL;

- studiul nu se justifica, continutul studiului nefiind justificat nici de societate ca fiind utilizat in scopul obtinerii de venituri impozabile;

- din verificarea prin sondaj a contractelor individuale de munca si a fiselor de post ale angajatilor, s-a constatat ca nu sunt prevazute nici bonusuri si nici criterii de performanta, urmare implementarii studiului efectuat de .X. Korea.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat necesitatea achizitionarii de astfel de servicii, iar in conformitate cu art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, suma de .X. lei nu este deductibila fiscal la determinarea profitului impozabil și au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru anii 2010, 2011 si 2013, rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma totala de .X. lei.

Pentru diferenta suplimentara de plata in suma de .X. lei s-au calculat accesorii in suma totala de .X. lei, pana la data de 31.10.2015, in temeiul prevederilor art.119, art.120 si art.120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

- dobanzi : .X. lei;

- penalitati de intarziere: .X. lei.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, nu are drept de deducere pentruTVA in suma totala de .X. lei inscrisa in facturile primite de .X. Korea, reprezentand achizitii de servicii, intrucat nu a facut dovada utilizarii acestora in interesul operatiunilor taxabile, scutite cu drept de deducere și neimpozabile.

Pentru diferenta suplimentara de plata in suma de .X. lei s-au calculat accesorii, pana la data de 31.10.2015, in suma totala de .X. lei, in temeiul prevederilor art.119, art.120 si art.120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

- dobanzi : .X. lei;

- penalitati de intarziere: .X. lei.

2. DOSARUL PRETURILOR DE TRANSFER PENTRU PERIOADA 2008-2013

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării, .X. Romania S.R.L. a avut tranzacții comerciale cu persoane afiliate, reprezentate de diverse persoane juridice nerezidente, subsidiare ale grupului .X., fapt pentru care s-a solicitat întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer cu privire la achizițiile de bunuri și servicii.

Dosarul a fost prezentat în două etape:

- în prima etapă: dosarul aferent perioadei 2008 – 2011;
- în a doua etapă: dosarul aferent perioadei 2009 – 2013.

Conform prevederilor art.60 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la interogarea bazei de date ORBIS pentru a determina dacă prețurile de transfer prezentate de către societate sunt practicate conform ”*principiului lungimii de braț*”, prevăzut de liniile directoare ale OECD privind Ghidul de prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, definit prin art.9 al Convenției Fiscale Model a OECD.

Urmare consultării bazei de date Orbis, s-au constatat deficiențe, respectiv:

- s-a inclus în eșantionul final de societăți comparabile, entități care nu îndeplinesc criteriul de independență;
- pentru justificarea respectării principiului lungimii de braț, s-a comparat media indicatorilor RRV înregistrați în perioada 2008 – 2013, cu media intervalelor intercuartilare anuale calculate pe baza RRV anuale ale societăților cuprinse în eșantionul de comparabilitate.

Având în vedere că tranzacțiile între persoane afiliate trebuie să se realizeze conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile create sau impuse, care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea analizei de comparabilitate în vederea eliminării deficiențelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil.

Astfel, pentru reflectarea la prețul de piață a livrărilor către persoanele juridice afiliate, s-a impus ajustarea cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă de către .X. Romania S.R.L. în anii 2008 și 2011 ca urmare a tranzacțiilor derulate cu persoane juridice afiliate, conform prevederilor art.2 alin.(3) și (4) din Anexa 1 la OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Astfel, indicatorul RRV recalculat pentru .X. Romania S.R.L. se stabilește la nivelul valorii mediane a intervalului de comparabilitate din fiecare an al perioadei analizate, după cum urmează:

- pentru anul 2008 se ajustează valoarea indicatorului RRV al S.C. .X. Romania S.R.L. la nivelul mediane de 4,40%;
- pentru anul 2011 se ajustează valoarea indicatorului RRV al .X. Romania la nivelul mediane de 2,77%.

Urmare analizei efectuate, s-a stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli mai mari decât cele ale societăților comparabile, caz în care diferența a fost considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal, cheltuielile fiind ajustate de către echipa de inspecție fiscală din următoarele motive:

- s-a realizat un rezultat din activitatea de exploatare mai mic decât cel înregistrat de către societățile stabilite ca fiind comparabile cu .X. Romania S.R.L. datorită înregistrării unor cheltuieli de exploatare mai mari, în principal, cheltuieli cu mărfurile;

- în perioada 2008 - 2013 achizițiile de la părțile afiliate reprezintă aproximativ 80% din valoarea totală a achizițiilor efectuate de .X. Romania S.R.L.

Urmare ajustării efectuate, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei, din care:

- an 2008 : .X. lei;

- an 2011 : .X. lei, conform art.11 alin.(2) lit.d), art.19 alin.(1), art. 21 alin.4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 43, lit.e) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Această constatare a condus la recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru anii 2008 și 2011.

Pentru deficiența constatată, s-au stabilit diferențe suplimentare de plată în sumă de .X. lei, din care:

- 2008: impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei corespunzător unei baze impozabile suplimentare în suma de .X. lei;

- 2011: impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei aferente unei baze impozabile suplimentare în suma de .X. lei.

Sumele astfel ajustate reprezintă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferentă ajustării cheltuielilor din activitatea de exploatare ca urmare analizei dosarului prețurilor de transfer, s-au calculat dobânzi în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

3. REDUCERI COMERCIALE ACORDATE ULTERIOR LIVRĂRII

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. ROMANIA S.R.L în „*contractul comercial privind achiziția de bunuri și prestarea de servicii*” încheiat cu .X. și contractele de vânzări încheiate cu principalii clienți (.X. S.A., .X. S.A., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., etc) are prevăzut acordarea de reduceri comerciale ulterior livrărilor de bunuri, astfel:

- reduceri de volum, calculate în procent la cifra de afaceri realizată

- reduceri pentru promovarea bunurilor livrate de către .X. S.R.L., achiziționate de diverși parteneri stabiliți pe teritoriul României reduceri pentru servicii de cooperare în promovarea produselor;

- reduceri servicii de marketing, etc.

În baza acestor prevederi, societatea a emis facturi cu semnul minus având anexată situația vânzărilor către clienți la care s-a aplicat procentul negociat.

Totodata, în contracte/acte aditionale se prevede și prestarea de servicii de către client/cumparator al bunurilor achiziționate de la .X..

Pentru aceste servicii, o parte din clienți au emis facturi pentru serviciile prestate iar organele de inspecție fiscală au constatat că aceste facturi nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății. Societatea a emis facturi de aceeași valoare, dar cu semnul minus, fiind tratate drept reduceri comerciale.

Astfel, în baza documentelor justificative prezentate de către reprezentantul legal al societății pentru clarificarea stării de fapt fiscale s-a stabilit faptul că reducerile comerciale acordate pentru livrări de bunuri, reprezintă, în fapt, contravaloarea serviciilor achiziționate, dar valoarea acestora nu a fost înregistrată de către societate în evidența contabilă și fiscală, fapt pentru care s-a procedat la reîncadrarea tranzacțiilor efectuate de către .X. ROMANIA S.R.L. din reduceri comerciale care generează reducerea veniturilor impozabile realizate din livrarea bunurilor în achiziții de servicii pentru care: nu primește facturi de la prestatori în vederea înregistrării acestora în evidența contabilă și fiscală.

În această situație se încadrează serviciile prestate în beneficiul său de către .X. S.A., .X. Retail S.R.L., .X., S.C. .X. S.R.L., etc. sau primește facturi de la cei șapte prestatori, fără a se înregistra în evidența contabilă, în conturile de cheltuieli aferente serviciilor astfel achiziționate, dar și în evidența fiscală în categoria cheltuielilor de exploatare. Din informațiile preluate din Registrul jurnal, pus la dispoziție în format electronic, rezultă că societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală doar facturile de reduceri comerciale emise, dar fără a înregistra și valoarea facturilor primite de la diverși prestatori de servicii care sunt, de fapt, cumpărători ai bunurilor livrate de către .X.. Din verificarea efectuată a rezultat că facturile emise de către prestator au reprezentat doar document pentru emiterea facturilor de reduceri comerciale, fără a reprezenta un document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă, dar nici document fiscal pentru înregistrarea în evidența fiscală.

În fapt, urmare verificării efectuate s-a constatat faptul că valoarea reducerilor comerciale facturate este egală cu valoarea serviciilor primite, facturate.

Urmare verificării efectuate, a rezultat că, prin procedura mai sus prezentată, societatea nu a evidențiat, distinct, obligațiile de plată față de prestatorii de servicii, denaturând valoarea datoriei către parteneri, existente la un moment dat. Efectul financiar al emiterii facturilor de reducere comercială este diminuarea obligațiilor de plată ale clienților pentru bunurile achiziționate de la .X. S.R.L. deoarece prin emiterea facturilor de reducere comercială care reprezintă în fapt prestări de servicii s-a diminuat obligația de plată a cumpărătorilor pentru bunurile cumpărate.

Altfel spus, valoarea creanțelor din livrări de bunuri consemnate în facturi emise s-a diminuat artificial prin emiterea facturilor de reduceri comerciale, fără a se înregistra, distinct, valoarea obligațiilor de plată față de prestatorii de servicii.

Valoarea reducerilor comerciale acordate de societate în perioada 2008 – 2013 în valoare totală de .X. lei s-a înregistrat în evidența contabilă conform Registrului jurnal, în debitul conturilor de venituri.

Urmare deficiențelor constatate, organul de inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea veniturilor impozabile din reduceri comerciale, înregistrate cu semnul minus. Reîncadrarea s-a efectuat în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Reîncadrarea tranzacțiilor a condus la stabilirea de către echipa de inspecție fiscală a unui impozit pe profit suplimentar în suma totală de .X. lei.

Urmare analizei punctului de vedere al societății, s-a reținut că societatea a primit facturi de prestări servicii de la anumiți clienți pe care nu le-a înregistrat în contabilitate, dar a emis și înregistrat în contabilitate facturi de aceeași valoare cu semnul minus, fiind tratate de aceasta drept reduceri comerciale, fără a le transmite clienților, fapt pentru care s-a emis dispoziție de măsuri pentru înregistrarea în contabilitate a facturilor de achiziții servicii prestate în cont de cheltuieli, stornarea operațiunilor de reducere comercială efectuate în baza facturilor emise și netransmise clienților/prestari.

Practic, urmare constatărilor efectuate, s-a stabilit faptul că, în ceea ce privește reducerile comerciale facturate de către .X. Romania S.R.L. au avut loc următoarele două operațiuni distincte:

- o livrare de bunuri efectuată de către .X. ROMANIA S.R.L.;
- un serviciu sau un cumul de servicii, efectuate de către diverși clienți ai .X. ROMANIA S.R.L. pentru bunurile cumpărate de la .X..

În ceea ce privește emiterea facturilor cu semnul minus către ceilalți clienți/prestatori care nu au emis facturi pentru serviciile prestate, așa cum s-a constatat și în Proiectul de raport de inspecție operațiunea nu reprezintă reducere comercială ci reprezintă contravaloarea serviciilor prestate, pentru care societatea nu deține documente, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.(m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, urmare reanalizării, s-a procedat la recalcularea obligațiilor de plată ale societății în ceea ce privește impozitul pe profit, rezultând pentru această constatare, impozit pe profit în suma de .X. lei, cu .X. lei față de impozitul calculat inițial, conform prevederilor legale în materie:

- art.64, art.65 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,
- art.7, art.125¹, art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pct.44, pct.12, pct.13, pct.15 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,
- art.6 alin.(1) și alin.(2), art.16, art.17 alin.(1), art.19 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată,
- pct.45-46, pct.48-49, pct.147-148, pct.152 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,
- pct.36 alin.(2), pct.42-43, pct.45-46, pct.63 alin.(9), pct.179-180, pct.184 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Pentru diferența suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferentă reducerilor comerciale acordate de societate ulterior livrărilor de bunuri, s-au calculat dobânzi

în sumă totală de .X. lei, în baza art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea în termen legal a debitului suplimentar în suma totală de .X. lei, în baza art.120¹ alin.(2) lit.c) și art.120¹ alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește TVA, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.64, art.65 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,
- art.125¹, art.128-129, art.137-138, art.151², art.155 alin.(5) lit.n), art.155 alin. (19) lit.r), art.156, art.156², art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pct.79 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,
- art.6, art.16, art.17 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată,
- O.M.F.P. nr.1372 din 6 mai 2008 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată,
- O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,
- pct.184 alin.(2) și alin.(3), pct.199 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,
- O.M.F.P. nr.1746/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată",
- O.M.F.P. nr.77/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată",
- O.M.F.P. nr. 2245/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată",
- O.M.F.P. nr. 183/2011 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată",
- O.M.F.P. nr. 3665/2011 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată",
- O.M.F.P. nr. 1790/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată".

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei TVA aferentă reducerilor comerciale pentru care societatea nu detine facturi de servicii.

Pentru diferența suplimentară de plată TVA colectată în suma de .X. lei, s-au calculat accesorii, până la data de 31.10.2015, în temeiul prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

dobânzi : .X. lei;

penalități de întârziere: .X. lei.

4. LIVRARILE INTRACOMUNITARE DE BUNURI

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna decembrie 2009, referitor la livrarile de bunuri catre .X. Sweden-cod TVA .X., societatea nu detine documente care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, conditie obligatorie pentru justificarea scutirii de TVA conform prevederilor art.10 alin.1 din OMFP nr.2222/2006 cu modificarile si completarile ulterioare si art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003, fapt pentru care .X. Romania nu poate beneficia de scutirea de TVA prevazuta de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si s-a stabilit suplimentar TVA colectat în suma totala de .X. lei, aferenta unei baze de impozitare in suma de .X. lei

Pentru diferenta suplimentara de plata TVA colectata in suma de .X. lei, s-au calculat accesorii in suma totala de .X. lei, in temeiul prevederilor art.119, art.120 si art.120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:
dobanzi : .X. lei;
penalitati de intarziere: .X. lei.

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

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia „*era prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anul 2008, în sensul că termenul de prescripție curge de la data de 01.01.2009 și s-a împlinit la data de 31.12.2013, iar inspecția fiscală a început la data de 27.06.2014*”, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

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

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“*Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Potrivit prevederilor art.34 alin. (6) și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2008:

"ART. 34

(6) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. a) au obligația de a declara și efectua trimestrial plăți anticipate, în contul impozitului pe profit anual, în sumă de o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, actualizat cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plata. Impozitul pe profit pentru anul precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate, este impozitul pe profit datorat conform declarației privind impozitul pe profit pentru anul precedent, fără a lua în calcul plățile anticipate efectuate în acel an.

ART.35

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

Potrivit prevederilor legale de mai se reține că impozitul pe profit anual se achită la data depunerii declarației anuale privind impozitul pe profit, respectiv pe anul 2008 la data stabilită în anul următor pentru depunerea situațiilor financiare aferente anului care a trecut. Deci, termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere, respectiv de la data de

01.01.2010, ținând cont de faptul că nașterea unei creanțe fiscale este legată de existența unei baze de impozitare, de existența unei materii impozabile.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2013 inspecția fiscală a fost începută în data de 27.06.2014, fata înregistrării în Registrul unic de control și finalizată în data de 29.12.2015 (data înregistrării punctului de vedere formulat de contribuabil), iar decizia de impunere a fost emisă la data de 29.01.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 27.06.2014 – 29.01.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2010 pentru impozitul pe profit rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 27.06.2014 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 42) termenul de prescripție nu este împlinit.

În consecință, nu se poate reține argumentul contestatarii referitor la prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili impozitul pe profit suplimentar .X. lei pentru anul 2008, precum și accesorii aferente.

Cât privește invocarea de către contestatară a jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv a Deciziei nr.951/26.02.2014, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarii, întrucât decizia invocată de contestatară are ca obiect anularea unui act administrativ fiscal emis de Ministerul Mediului, Administrației Fondului pentru Mediu prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată la Fondul de mediu, or obligațiile fiscale suplimentare de plată la Fondul de mediu nu reprezintă creanțe fiscale în accepțiunea Codului de procedură fiscală.

2. Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia „*obligațiile fiscale stabilite pe anul 2009 sunt prescrise întrucât durata inspecției fiscale a fost depășită cu mai mult de un an*”, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Inspecția fiscală efectuată la .X. S.R.L. a început la data de 27.06.2014, a fost suspendată pe perioada cuprinsă între 19.12.2014 și 18.02.2015 (perioada de suspendare a inspecției fiscale neintrând în calculul perioadei în care s-a efectuat inspecția fiscală) și s-a încheiat la data de 24.12.2015.

Față de susținerea contestatarii potrivit căreia *întrucât inspecția fiscală ar fi trebuit încheiată cel târziu la data de 28.02.2015, fiind astfel depășit termenul de 6 luni, fapt pentru care dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații*

fiscale suplimentare pe anul 2009 este prescris și prin urmare se impune anularea deciziei de impunere pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, se reține că:

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

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

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

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

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

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr.1356/30.04.2014, pronunțată în Dosar nr.6657/2/2012, menținută de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1945/16.06.2016 care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

Astfel, se reține că inspecția fiscală efectuată la contestatară a fost inspecție fiscală generală și a vizat perioada 01.01.2008 – 31.12.2013, în ceea ce privește impozitul pe profit și perioada 01.01.2009 – 31.12.2013, în ceea ce privește TVA, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, contribuții și vărsăminte, astfel că apare ca fiind justificată depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale.

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

Astfel, nu poate fi reținut argumentul contestatarei privind depășirea termenului de 6 luni privind durata inspecției fiscale întrucât, pe de o parte

legiuitorului nu a prevăzut o sancțiune pentru depășirea acestui termen, iar pe de altă parte depășirea acestui termen se justifică așa cum am arătat anterior.

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

Din aceleași motive nu se reține nici susținerea contestatarii potrivit căreia *prin decizia de impunere contestată au fost stabilite accesorii aferente impozitului pe profit și TVA până la data de 31.10.2015 și având în vedere că termenul de efectuare a inspecției fiscale de 6 luni a fost depășit cu aproape un an societatea consideră că obligațiile accesorii stabilite pentru perioada ce depășește perioada de 6 luni au fost stabilite nelegal.*

Așa cum s-a precizat la cap. III lit. A. pct. 1 din prezenta decizie, depășirea termenului de 6 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale generale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere.

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

3. Referitor la termenul de implementare a măsurilor dispuse prin dispoziția de măsuri, contestatara susține că pentru implementarea celor 6 măsuri s-a prevăzut termenul de 30 de zile în condițiile în care implementarea acestora implică un volum mare de documente și declarații astfel că acest termen nu este rezonabil.

Față de aceste aspecte, din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ competent de soluționare a cererii contribuabilului, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a emis Decizia nr. .X./16.03.2016 privind soluționarea contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Dispoziției de măsuri nr. .X./29.01.2016, comunicată contestatarii.

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

B. ASPECTE FOND

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la .X. Ltd în sumă de .X. lei,

precum și TVA în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acceptat la deducere TVA aferentă, în condițiile în care din argumentele prezentate nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei și TVA suplimentară în suma de .X. lei, întrucât:

- în anul 2010 au fost înregistrate cheltuieli deductibile în suma de .X. lei, conform Invoice nr. .X./12.05.2010 emisă de .X. Ltd. reprezentând "*Studiu privind remuneratia totala din Romania, Monitorizare plati an 2009 si 2010*" și TVA dedusă în sumă de .X. lei,

- în anul 2011 au fost înregistrate cheltuieli deductibile în suma de .X. lei, conform Invoice nr. .X./23.08.2011 emisă de .X. Ltd. reprezentând "*Studiu privind remuneratia totala din Romania, Monitorizare plati an 2011*" și TVA dedusă în sumă de .X. lei,

- în anul 2013, au fost înregistrate cheltuieli deductibile în suma de .X. lei, conform Invoice nr. .X./24.10.2013 emisă de .X. Ltd. reprezentând "*Studiu privind remuneratia totala din Romania, Monitorizare plati an 2013*" și TVA dedusă în sumă de .X. lei.

În timpul inspecției fiscale societatea a prezentat :

a) în limba engleză, un manual cu titlul "*International Position Evaluation System*" datat ianuarie 2005, patru (4) cataloage denumite ".X.E International Position Evaluation Implementation" și un catalog datat 15.09.2010 cu titlul "*2010 Total Remuneration Survey*",

b) o scrisoare de angajament datată 02.04.2010, tradusă din limba engleză, încheiată între .X. LTD, în calitate de prestator și .X., în calitate de beneficiar, prin care s-au stabilit serviciile ce vor fi prestate, astfel:

- Acces la rezultatele pentru participare la sondajul .X. privind remuneratia totală și la informații privind țările pentru care s-au achiziționat servicii de la .X. PayMonitor

- Porturi de acces la PayMonitor:

- 2 pentru corporație,

- 1 pentru fiecare regiune (Asia Pacific, China, America de Nord, Europa, CIS, MEA & SCA),

- 1 pentru fiecare țară.

Totodată, s-a convenit, în vederea realizării serviciilor, obligația beneficiarului (.X.) de a pune la dispoziție date pentru sondajele comandate.

c) „Act de acceptare al transferului”, nedatată, încheiată cu .X. LTD, reprezentând furnizare de servicii de consultanță către "*client*" sub forma raportului statistic „*2013 Studiu privind remuneratia totală, România, Monitorizarea plăților*”,

d) „Act de acceptare al transferului”, nedatată, reprezentând furnizare de servicii de consultanță de către .X. Korea „sub forma raportului statistic „*2011 Studiu privind remuneratia totală, România, Monitorizarea plăților*”.

e) 10 fișiere, în limba engleză, în format electronic, PDF (Actual Market Summery Reports datat 01.04.2013, Benchmark Position Report datat 01.04.2013, Contents

datat 01.04.2013 fiind un cuprins al studiului, Cover-poza cu coperta” 2013 .X. Total remuneration survey”, .X. Salary Benchmark Romania 2007-datat 2007, Overview- recapitulare a studiului din 2013, Policy and Practice Report datat 01.04.2013, Regressed Market Data reports datat 01.04.2013, Regression in .X. WIN 2013 SI Survey Methodology and Definitions 2013) cuprinzand tabele si grafice.

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei nefiind respectate prevederile art.21 alin.1), alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004.

De asemenea, societatea a înregistrat suma de .X. lei, reprezentand TVA dedusa in baza unor documente care contin achiziții care nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv nu au fost/nu sunt utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere pentru societatea verificata, conform art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederile legale care sunt similare pentru întreaga perioadă verificată:

a) în materia impozitului pe profit:

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

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.4 lit.m)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...]”

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii in vederea realizarii de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai in conditiile in care serviciile achizitionate sunt de certa necesitate contribuabilului in vederea desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

b) in materia taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

- *operațiuni taxabile;”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, *art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:*

„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului.

Având în vedere prevederile legale mai sus menţionate, se reţine că orice operaţiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reţine că legiuitorul a condiţionat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerinţelor de fond cât şi a cerinţelor de formă, îndeplinirea cerinţelor de fond reglementând însăşi existenţa dreptului de deducere, iar cele de formă condiţiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reţine că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor şi să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei *serviciul să fie prestat* implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reţine că în vederea justificării sumei de .X. lei cu care a fost influenţată baza impozabilă şi a TVA dedusă în sumă de .X. lei societatea nu a prezentat la dosarul contestaţiei documente şi argumente, dovezi sau justificări în plus, fata de cele prezentate la data controlului, în susţinerea aspectelor contestate.

Fata de prevederile legale, sus menţionate, se reţine ca în vederea justificării cheltuielilor cu serviciile care acoperă diferite studii şi cercetări cu privire la nivelul de salarizare din România, contestatara menţionează că serviciile au constat în „*diferite studii si cercetari cu privire la nivelul de salarizare din Romania. Serviciile au fost efectuate pe baza intelegerii contractuale incheiata intre .X.E Electronics Korea si .X. Ltd, conform careia .X.E Electronics Korea a primit acces la rezultatele studiului realizat de .X. cu privire la remuneratia si alte informatii salariale pentru toate tarile pentru care aceste servicii au fost achizitionate.*” iar între .X.E Romania si .X. s-a încheiat un alt acord, „*in baza caruia societatea a primit acces la serviciile de consultantă oferite de .X.*”

Organul de soluţionare reţine următoarele:

- potrivit Notei explicative înregistrată sub nr. .X./22.05.2015, solicitată administratorului societăţii, acest studiu a fost comandat de “.X. Romania cu sprijinul grupului .X. INC” în vederea implementării “*unui sistem de salarizare corespunzător personalului .X. Romania în conformitate cu nivelul pieţei locale a muncii [...] realizat pe baza analizei comparative a salariilor din societăţi comerciale similare, competitive din punct de vedere economic, la care s-au*

adaugat criteriile de performanta individuale pentru evaluarea corecta a angajatilor, modulului de stimulare a personalului (sistem de bonusare) ...”,

- societatea precizează că detine documente justificative care atesta prestarea efectiva a serviciilor facturate, respectiv:

- studii de referinta si de piata, care rezuma informatiile publice disponibile. Aceste studii nu puteau fi efectuate de angajații .X., intrucat nu dispuneau de experienta necesara, iar aceste tipuri de informatii nu puteau fi analizate direct din surse publice din “*cauza subiectivitatii*”. Totodata, sustine societatea ca, atat conducerea din Koreaa cat si cea din Romania nu puteau utiliza informatiile publice intrucat nu vorbesc limba romana, iar obtinerea acestora intr-o limba de circulatie internationala ar fi fost un proces dificil;

- Descrierea analizei;

- Scrisoare de angajament elaborata la nivelul Grupului, “*Act de acceptarea transferului*”, incheiat la nivelul Grupului.

In concluzie, contestatarul considera ca dispune de suficiente documente care atesta ca serviciile primite de la .X. au fost prestate in beneficiul societății, cheltuielile fiind deductibile întrucât „*chiar dacă serviciile au fost cerute de .X., scopul lor era să analizeze piața muncii din România pentru a dezvolta o strategie viitoare de management pentru societate și pentru a găsi persoanele potrivite să ocupe pozițiile cheie de conducere în filiala românească*”, iar în ceea ce priveste TVA, sustine ca legislatia nationala nu prevede obligatia sa detina alte documente in afara de factura in original pentru a dovedi efectuarea achizitiei in scopul operatiunilor taxabile.

Având în vedere argumentele și documentele contestatarului, precum și constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./29.01.2016, organul de soluționare reține:

- Raportul intocmit pe anul 2013, prezentat in lb. romana spre exemplificare, cuprinde informatii care sunt publice (evolutia indicatorilor economici pe perioada 2007-2010) si este structurat pe urmatoarele capitole, astfel: - Dezvoltare si tendinte politice; - Dezvoltare si tendinte economice; - Dezvoltare si tendinte legate de forta de munca; - Dezvoltare si tendinte legate de taxe si de securitatea sociala; - Modificari anuale aduse bazei de date.

- din scrisoarea de angajament semnata de .X. Ltd. si .X., prezentata de societate, se reține ca aceste servicii sunt comandate si achizitionate de .X., iar prezentarea de informatii/grafice, tabele, date pentru sondajele .X. privind “*remuneratia totala in Romania*”, nu sunt in interesul societatii .X. Romania SRL, ci in interesul .X., aspect care rezultă și din Nota explicativă inregistrata sub nr. .X./22.05.2015, menționată anterior,

- informatiile cuprinse in studiu, sunt informatii publice, fapt pentru care nu era necesar un studiu prezentat de .X. Ltd. pentru situatia cunoscuta de conducerea .X. Romania,

- “*actele de acceptare transfer*” prezentate ca document justificativ de catre societate, reprezintă confirmarea .X. Romania ca prestatorul si-a indeplinit

obligatia de a intocmi raportul statistic, fara a rezulta ca acesta a fost si comandat de .X. Romania SRL,

- din verificarea prin sondaj a contractelor individuale de munca si a fiselor de post ale angajatilor, s-a constatat ca nu sunt prevazute nici bonusuri si nici criterii de performanta, urmare implementarii studiului efectuat de .X. Korea.

În ceea ce privește argumentul contestatarii cu privire la faptul că „(...)profitul obținut de societate depinde într-o mare măsură de un bun management, este rezonabil să se considere costurile inițiale suportate cu studiile direct conectate cu viitoarele venituri taxabile obținute de societate” acesta nu poate fi reținut întrucât costurile de **administrare, management, control, consultanță sau funcții similare** sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societatii mamă în numele grupului ca un tot unitar, **cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în pretul bunurilor si valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare si serviciile și costurile administrative.**

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Fata de cele prezentate anterior se retine ca si concluzie faptul ca serviciile cu studii și cercetări cu privire la nivelul de salarizare din România efectuate de .X. Ltd. urmare a solicitării .X. nu sunt necesare societatii contestatoare in vederea desfasurarii activitatii proprii in scopul realizarii de venituri, cheltuielile inregistrate cu aceste servicii neavand corespondent in veniturile inregistrate de societate.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-.X./29.01.2016 în suma de .X. lei, se reține că societatea contestată prezintă în contestație, următoarea mențiune: *“legislația de TVA din România nu solicită persoanei impozabile să dețină alte documente suplimentare în afara de factura în original pentru a dovedi efectuarea achiziției în scopul operațiilor taxabile.”*

Având în vedere ca începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii .**

În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

În ceea ce privește susținerea contestației, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Or, din documentele aflate la dosarul cauzei se poate observa faptul că societatea a dedus TVA susținând că achizițiile respective au fost destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și pentru activitatea sa.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile/bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare**, aspect nedovedit nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea cauzei expuse în cadrul contestației.

În concluzie, se reține că societatea nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că acestea respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speță similară. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei « serviciul să fie prestat », implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”*.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013:

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

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

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

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

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

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

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

2. În ceea ce privește pct.5 din contestație „*sume suplimentare de TVA stabilite pentru factura emisă către .X. Suedia pentru livrări realizate înaintea importului în Comunitate*” se reține că factura nr..X./11.12.2009 emisa de societate către .X. Sweden AB, prezentată în anexa 19 la contestație, nu este de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, întrucât:

- factura prezentată a fost emisa către .X. SWEDEN AB, cod TVA SE-.X. și reprezintă USB Drive, cantitatea fiind de 170 PC, pretul unitar de .X. lei, valoarea totală a facturii fiind de .X. lei. La aceasta factura societatea a anexat documente din care rezultă că USB în cantitatea de 170 PC au avut ca loc de plecare Coreea și loc de sosire Franța, transportul aerian fiind asigurat prin Pantos Logistic Co, Ltd (PKEHQ) și Pantos Logistics Franța.

- în cadrul raportului de inspecție fiscală s-a constatat, conform anexei 1 „Situatia livrarilor intracomunitare fara documente justificative an 2009” societatea contestatară a înscris factura nr..X./11.12.2009 emisa catre .X. Sweden AB, valoarea acesteia fiind in suma de .X. lei, aspect care este consemnat și în Jurnalul de vânzări aferent lunii decembrie 2009, aflat la dosarul cauzei.

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

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

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

3. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei stabilite ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile înregistrate de societate în anul 2008 și 2011 în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, din analiza tranzacțiilor desfășurate de **.X. SRL** cu persoanele afiliate pe perioada 2008-2013, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de **.X. lei** (2008) și **.X. lei** (2011) reprezintă cheltuieli nedeductibile aferente ajustării, comparativ cu marja de profit operational al societății în tranzacțiile derulate cu persoane afiliate, fiind obținute marje de profit în afara intervalelor de comparare, pentru anii 2008 și 2011 din perspectiva activității sale de ansamblu, aceea de distribuitor de produse electronice/electrocasnice/telecomunicații marca .X..

Urmare analizei economice prezentate de societate în dosarul prețurilor de transfer, echipa de inspecție fiscală, a identificat deficiențe în justificarea prețurilor aferente tranzacțiilor comerciale respectiv în cadrul analizei de comparabilitate asupra activității de distribuție, fapt pentru care s-a procedat la refacerea analizei

de comparabilitate în vederea eliminării deficiențelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil.

Astfel, echipa de inspectie fiscală a utilizat aceeași metodă cu cea aleasă de .X. Romania SRL în analiza prețurilor de transfer, respectiv metoda marjei nete și același indicator financiar utilizat de .X. Romania SRL în analiza prețurilor de transfer, respectiv indicatorul rata rentabilităților vânzărilor (RRV), stabilind ajustarea RRV obținută de .X. S.R.L. la valoarea medianei calculată pentru societățile independente comparabile, în baza art. 2, alin. (3) și (4) din ANEXA 1 la OPANAF nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, în condițiile în care valoarea indicatorului RRV calculat pentru .X. Romania S.R.L. se situează sub nivelul cuartilei 1, respectiv 4,06% pentru 2008 și 1,05 % pentru 2011.

Organele de inspectie fiscală, având în vedere prevederile art.2 alin.(3) și (4) din Anexa nr.1 la Ordinul nr.222/2008 privind conținutul prețurilor de transfer, art.7 alin.(1) pct.21, art.11 alin.(2) lit.d), art.19 alin.(1), art. 21 alin.4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 43, lit.e) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, au luat în calcul aceeași metodă ca și societatea, respectiv metoda marjei nete și au avut în vedere marja mediana de profit operațional, rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma totală de de .X. lei, astfel:

- 2008: impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei aferente unei baze impozabile suplimentare în suma de .X. lei;
- 2011: impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei aferente unei baze impozabile suplimentare în suma de .X. lei,

și s-au calculat accesorii, până la data de 31.10.2015, în suma totală de .X. lei, în temeiul prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

29. Metoda marjei nete

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

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

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor

echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.

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

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

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

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

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

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

“1. Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzacțiile intre companii afiliate ce operau in aceeasi jurisdicție fiscala. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite noțiunile:

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

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

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

Principiul lungimii de brat - **Standardul international asupra caruia tarile membre OCDE au cazut de acord a fi utilizat pentru a se determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal.** Este prezentat in Articolul 9 al Conventiei Fiscale Model a OECD dupa cum urmeaza: in cazul in care **“conditiile create sau impuse intre companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare**

difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta”.

Din analiza dosarului preturilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate organele de inspectie fiscala au constatat că societatea a utilizat metoda marjei nete ca fiind cea mai potrivita luand in considerare natura functiilor indeplinite de **.X. SRL** si a partilor sale afiliate straine, consideram ca MMN este cea mai potrivita pentru evaluarea caracterului de piata al tranzactiilor cu parti afiliate desfasurate de catre **.X. SRL**, pentru a testa caracterul de piata al tranzactiilor analizate deoarece sunt mult mai tolerante la diferentele generate de profilul functional al entitatilor si de structurile diferite de cost, indicatorul de profitabilitate utilizat in cadrul analizei este rata rentabilităților vânzărilor (RRV), considerat cel mai reprezentativ indicator pentru societatile care desfasoara activitati de distributie care cuprinde atat tranzactiile legate de achizitia/vanzarea de bunuri cat si achizitionarea/prestarea de servicii aferente activitatii de exploatare și detine active operationale substantiale, care joaca un rol major in generarea profitului operational, precum in cazul unui distribuitor.

Conform documentelor aflate la dosarul cauzei organele de inspectie fiscală au identificat urmatoarele deficiente, urmare analizei dosarelor preturilor de transfer prezentate de societate pentru anii 2008 și 2011:

1. prin consultarea bazei de date Orbis, s-a constatat că în analiza efectuată de societate, aceasta a inclus în esantionul final de societăți comparabile, entități care nu îndeplinesc criteriul de independență, după cum urmează:

- .X. SRL - RO.X., afiliată indirect prin actionarul majoritar - .X. cu societățile .X. SRL si .X. SRL;

- .X. SA- .X., afiliată indirect prin actionarul majoritar - .X. cu societatea .X. SA;

- .X. M.B.H. - DE.X., afiliată indirect prin actionarul .X. cu societatea .X. GMBH;

- .X.- ITB.X., afiliată indirect prin actionarul majoritar - .X. cu societatea .X. DI .X.;

- .X.- ES.X., afiliata indirect prin actionarul majoritar – .X. cu societatea .X. SL în plus societatea este magazin on-line, astfel că nu este comparabilă cu piata pe care operează .X. Romania S.R.L.;

- .X. SL- ES.X., afiliata indirect prin actionarul majoritar .X. cu un număr de 7 societăți

2. s-a constatat că societatea în cadrul analizei cantitative nu a ales criteriile financiare în mod unitar pe întreaga perioada supusă verificării (2008 – 2013), acceptând societăți care dețin informații financiare doar în anii 2009 – 2011. În acest mod, societatea a inclus în eșantionul de comparabilitate 2 societăți care nu au informații financiare disponibile în toți anii analizați (.X. SA cod fiscal ES.X. pe anul 2008 și .X. SL cod fiscal ES.X. pe anul 2013).

3. societatea nu a ales în mod unitar pe întreaga perioadă verificată (2008 – 2013) criteriul cantitativ ”valoarea medie a activelor intangibile/valoarea medie a activelor totale mai mică ca 1%” și criteriul ”valoarea medie a stocurilor/valoarea medie a vânzărilor cuprinsă în intervalul 4% și 8%”, ci doar în perioada 2009 – 2011,

4. s-a constatat că .X. Romania S.R.L. pentru justificarea respectării principiului lungimii de brat, a comparat media indicatorilor RRV înregistrați în perioada 2008 – 2013 de societate, cu media intervalelor intercuartilare anuale calculate pe baza RRV anuale ale societăților cuprinse în eșantionul de comparabilitate. Din calculul prezentat a rezultat că media indicatorului RRV calculată pentru perioada 2008 – 2013 se află în cadrul mediei intervalului dintre cuartila inferioară și cea superioară, cu toate că în anul 2011, RRV (0,19%) înregistrată de .X. Romania SRL se situează sub cuartila 1 (0,4%). În situația în care indicatorul RRV înregistrat de .X. Romania S.R.L. ar fi fost comparat în fiecare an cu intervalul intercuartilă anual, în anul 2011 ar fi trebuit ca societatea să ajusteze valoarea acestuia la valoarea medianei.

La contestație contestatara prezintă următoarele argumente:

a) nu este de acord cu interpretarea definiției partilor afiliate de către echipa de inspecție fiscală, folosită în sens extins și excesiv, respectiv:

- pentru cele 6 companii care au fost respinse, nu există nicio informație disponibilă în sensul că ar fi fost implicate în vreun tip de tranzacții cu acționarii/asociații acestora sau cu celelalte companii la care echipa afirmă că dețin titluri de participare,

- art.7 alin.1) pct.21 din Codul fiscal, conține o definiție specifică a partilor afiliate care trebuie interpretată și aplicată strict. Modificările aduse Codului Fiscal valabile începând cu 2016 (și nu retroactiv) cu privire la definiția părții afiliate nu pot fi considerate o simplă clarificare, ci o schimbare substanțială, astfel încât argumentele prevăzute în RIF nu sunt valabile și reprezintă o interpretare excesivă a legislației în vigoare la momentul tranzacțiilor analizate.

Mai mult, precizează că toate companiile comparabile acceptate în dosarele preturilor de transfer întocmite de societate ar trebui considerate independente deoarece:

- niciuna dintre cele 12 companii comparabile selectate nu deține, direct sau indirect, mai mult de 25% din valoarea/ numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot în alte companii,

- nicio altă companie nu deține direct sau indirect, mai mult de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cele 12 companii comparabile selectate,

- nu există nicio companie terță care să dețină, direct sau indirect, mai mult de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la una dintre cele 12 companii comparabile selectate și de asemenea la o altă companie.

Or, așa cum s-a arătat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a procedat la verificarea eșantionului de comparabilitate al societății, prin consultarea bazei de date Orbis, constatând că în analiza efectuată de societate, aceasta a inclus în eșantionul final entități care nu îndeplinesc criteriul de independență, după cum urmează:

- I. .X. SRL cod fiscal RO.X., afiliată indirect prin actionarul majoritar - .X. cu .X. SRL și .X. SRL;
- II. .X. SA, cod identificare .X., afiliată indirect prin actionarul majoritar - .X. cu .X. SA;
- III. .X. M.B.H. cod identificare DE.X., afiliată indirect prin acționarul .X. cu .X. GMBH;
- IV. .X., cod identificare ITB.X., afiliată indirect prin actionarul majoritar - .X. cu .X. DI .X.;
- V. .X., cod identificare ES.X., afiliata indirect prin actionarul majoritar – .X. cu .X. SL în plus societatea este magazin on-line, astfel că nu este comparabilă cu piața pe care operează S.C. .X. Romania S.R.L.;
- VI. .X. SL, cod identificare ES.X., afiliată indirect prin actionarul majoritar .X. cu un număr de 7 societăți;

Or, situația în care două persoane juridice sunt afiliate deoarece au ca acționar aceeași persoană fizică este reglementată potrivit prevederilor art.7 alin. (1) pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor art.7 alin.1) pct.21 lit.b), *“o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică”*.

De asemenea, potrivit prevederilor art.7 alin.1) pct.21 lit.c), paragraful (i) *”o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:*

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

Astfel, dacă potrivit art.7 alin.1) pct.21 lit.c), paragraful (i), o persoana juridică deține în mod direct sau indirect minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, care pot fi și persoane fizice, conform art.7 alin.1) pct.21, lit.b), cu modificările și completările ulterioare, atunci cele două persoane juridice sunt afiliate.

Totodată, deoarece legislația românească privind prețurile de transfer a fost adoptată urmărind modelele stabilite de Liniile directoare OCDE privind prețurile de transfer, în aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

Conform pct.11 din Ghidul OCDE, o *“întreprindere asociată”* este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la Articolul 9, sub-paragrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE.

Astfel, Convenția Fiscală Model a OCDE folosește sintagma *“persoane”*, fără a face distincție între companii și persoane fizice.

În consecință, considerăm că în materie de prețuri de transfer, se aplică prevederile Liniilor directoare ale OCDE, care completează legislația națională în domeniul prețurilor de transfer (conform prevederilor art.11 alin.2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, normele de aplicare ale art.11 aprobate prin HG nr.44/2004, precum și prevederile art.6 din OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer).

Astfel, atât legislația națională cât și Liniile directoare ale OCDE reglementează clar relația de afiliere în cazul acționariatului comun reprezentat de persoane fizice, în sensul că două persoane juridice sunt afiliate în mod indirect dacă au ca acționar comun o persoană fizică, în condițiile enunțate la art.7 alin.1) pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organul de soluționare reține că argumentele contestatarei nu pot fi reținute întrucât societățile de mai sus au fost respinse din eșantionul final de societăți comparabile al contribuabilului, deoarece nu îndeplinesc criteriul de independență, așa cum reiese și din anexa nr. PT_8, conform rapoartelor privind istoricul acționarilor/asociațiilor generate de baza de date ORBIS, acționarii ai acestora cu o cota de deținere mai mare de 25% sunt acționari și la alte societăți cu un procent de deținere mai mare de 25%, pe aproape întreaga perioadă supusă analizei.

Potrivit afirmației contestatarei prin care specifică faptul că „...nu există nici o informație disponibilă în sensul că cele 6 companii care au fost respinse de EIF au fost implicate pe durata perioadei analizate în vreun tip de tranzacții cu acționarii/asociații acestora sau cu celelalte companii la care EIF afirmă că acționarii/asociații dețin titluri de participare...”, menționăm că nici legislația națională sau Liniile directoare OCDE nu reglementează obligativitatea demonstrării, de către societatea care întocmește dosarul prețurilor de transfer sau de către organele de inspecție fiscală, a unor tranzacții între 2 societăți afiliate direct sau indirect pentru a fi considerate entități comparabile sau pentru a fi excluse din eșantionul de comparabilitate.

În ceea ce privește modificările introduse prin noul Cod Fiscal începând cu anul 2016, la care face referire contestatara, acestea nu reprezintă o schimbare substanțială față de definiția persoanelor afiliate din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sau față de Liniile directoare ale OCDE, ele venind să clarifice situația în care situația în care două persoane juridice sunt afiliate deoarece au ca acționar aceeași persoană fizică.

Mai mult, aceste modificări nu pot fi aplicate retroactiv, având în vedere principiul de drept conform căruia, legea dispune doar pentru viitor.

Astfel, modificarea art.7 din Codul Fiscal aplicabil din 2016 aduce în completare, o mai bună definiție a persoanelor afiliate, în vederea înlăturării oricăror interpretări eronate, astfel:

„... d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.”

b) Societatea sustine ca echipa de inspectie fiscala a utilizat date si informatii indisponibile la nivelul societatii pentru a contesta independenta companiilor selectate; societatea a realizat o cautare de comparabile in baza de date Amadeus, actualizarea nr..X./16.01.2013 pentru anii 2008-2011 si actualizarea nr..X./20.05.2015, pentru anii 2012-2014 iar echipa de inspectie fiscala a realizat comparabile in baza de date Orbis, actualizarile nr..X./18.09.2015, nr..X./01.10.2015 si nr..X./29.10.2015.

Astfel, echipa de inspectie fiscala a ignorat total faptul ca datele si informatiile utilizate pentru contestarea independentei companiilor selectate au fost mai recente si in anumite cazuri, diferite de datele si informatiile disponibile la nivelul societatii in momentul in care societatea a verificat conformitatea preturilor de transfer aplicate cu principiul pretului de piata.

Ca urmare, echipa de inspectie fiscala a incalcat liniile directoare OECD, deoarece nu a utilizat o sursa de informatii care ar fi putut fi disponibila in momentul in care societatea a efectuat propria analiza de comparabilitate.

Societatea invoca para.3.69, para.5.3 si para.5.9 din Liniile directoare OECD.

De asemenea, contestatara sustine ca informatiile privind asociatii/actionarii persoane fizice ale companiilor comparabile mentionate de echipa de inspectie fiscala, ca fiind disponibile in baza de date Orbis versiunea utilizata in analiza lor, nu erau disponibile in versiunile bazei de date Amadeus utilizate de societate in momentul analizei DPT.

In concluzie, societatea sustine referitor la companiile acceptate urmatoarele:

- .X. SL nu ar trebui respinsa de echipa de inspectie fiscala prin invocarea unei afiliere indirecte cu .X. S.L. intrucat dl .X. detine 50% cota de participare la .X. SL in septembrie 2015 si cota de participare la .X. S.L. (procentul nu s-a putut identifica). Din informatiile disponibile s-a remarcat ca cei doi actionari par sa nu mai detina alte titluri de participare. .X. S.L. nu a fost gasita.(Captura in Anexa 9).
- .X. SRL nu ar trebui respinsa de organele de inspectie fiscala pentru perioada 2008-2011 prin invocarea unei afiliere indirecte .X. Dl .X., ci ar trebui inclusa in setul companiilor comparabile.

Societatea a remarcat la analiza DPT pentru anii 2008-2011 urmatoarele: dl .X., detine 40% cota de participare la .X. SRL in ian 2013, dl .X., detine 22% cota de participare la .X. SRL in ian 2013, dl .X., detine 20% cota de participare la .X. SRL in ian2013. (Capturile in Anexa 10) iar echipa de inspectie afirma in RIF ca dl .X., detine 46% cota de participare la .X. SRL in sept 2015, dl .X., detine 28% cota de participare la .X. SRL in sept 2015, dl .X., detine 26% cota de participare la .X. SRL in sept 2015.

Pentru analiza DPT pe anii 2012-2014, societatea a remarcat urmatoarele: dl .X., detine 46% cota de participare la .X. SRL in mai 2015, dl .X., detine 28% cota de participare la .X. SRL in mai 2013, dl .X., detine 26% cota de participare la .X. SRL in ian 2013. (Capturile in Anexa 10)

In vederea realizarii unei analize unitare si obiective pe toti anii supusi inspectiei fiscale din punct de vedere al respectarii principiului lungimii de braț, organele de inspectie fiscala au utilizat, strategia prezentata de societate, aferenta

anilor 2008-2011, extinzând criteriul cu privire la disponibilitatea datelor financiare pe întreaga perioadă a inspecției fiscale.

Un motiv suplimentar în abordarea unei strategii unitare pe anii 2008-2013 din punct de vedere al prețurilor de transfer este de a elimina orice intenție de a scădea artificial intervalul de încredere (intervalul intercuartilar cum este definit de către societate) pe anumite perioade în vederea încadrării marjelor operaționale (ratelor de rentabilitate) scăzute și astfel dovedirea respectării principiului lungimii de braț în prețurile de transfer.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au identificat motivele societății pentru păstrarea aceluiași eșantion și pentru perioada 2012-2013, contestatara asumându-și un risc evident și încălcând în mod vizibil art.3.4 din Liniile directoare OCDE referitor la pașii pentru evidențierea unui eșantion de entități comparabile.

În cadrul dosarului prețurilor pentru perioada 2012-2014, la pg. 90, din informațiile prezentate, se reține că rezultatele căutării pentru 2008-2011 au fost actualizate în vederea utilizării eșantionului pentru demonstrarea respectării principiului lungimii de braț și pentru perioada 2012-2014, deși majoritatea companiilor nu au informații financiare disponibile pentru anul 2014 și o societate pentru 2013. Practic pentru cele 12 societăți care au fost identificate de către contestatară ca și comparabile pentru perioada 2008-2011, au solicitat informațiile financiare ale acestora și pentru 2012-2014 și au calculat intervalul de încredere.

Evidențiem faptul că contestatara nu a realizat o nouă strategie pentru perioada 2012-2014 și a utilizat același eșantion utilizat pentru perioada 2008-2011.

Așa cum susține și societatea în contestație, studiul inițial prezentat în dosarul de prețuri de transfer aferent perioadei 2008 – 2011 a fost întocmit cu informații din baza de date Amadeus la data de 16.01.2013. Pentru dosarul prețurilor de transfer aferent perioadei 2012 – 2014, societatea a folosit același set inițial de societăți comparabile din dosarul 2008 – 2011, actualizând însă datele financiare ale acestora, folosind informații din baza de date Amadeus la data de 20.05.2015.

Prin folosirea în dosarul de prețuri de transfer aferent perioadei 2012 – 2014 a aceluiași set de societăți comparabile din dosarul aferent perioadei 2008 – 2011, societatea a încălcat principiile Liniilor directoare ale OCDE de realizare a analizei de comparabilitate, punctul 3.4 din Ghidul OCDE cu modificările și completările ulterioare referitor la pașii pentru evidențierea unui eșantion de entități comparabile.

Mai mult, cu ocazia discuției finale din data de 26.11.2015, societatea a prezentat un nou studiu de comparabilitate, cu un eșantion de 9 societăți comparabile din cele 12 comparabile prezentate în studiul inițial, în care au fost menținute cele 6 societăți respinse de echipa de inspecție fiscală deoarece nu îndeplineau criteriul de independență, fiind afiliate indirect. Astfel, societatea a folosit aceste societăți și la data discuției finale, respectiv 26.11.2015, în contextul în care invocă lipsa informațiilor despre acestea la data efectuării studiului inițial (16.01.2013) precum și la data actualizării acestuia (20.05.2015).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au documentat conformitatea cu principiul lungimii de braț a prețurilor de transfer aplicate în cadrul tranzacțiilor

intragrup desfășurate în perioada 2008 – 2013 în baza de date ORBIS utilizând informațiile disponibile la momentul inspecției fiscale, în cadrul acestei baze de date nefiind posibilă alegerea unei actualizări anume pentru realizarea verificărilor.

Se reține că, în vederea creșterii gradului de certitudine a independenței, contestatara nu a anexat la dosarul prețurilor de transfer rapoarte individualizate pe companie exportate din baza de date AMADEUS, prezentând doar niște tabele cu informațiile financiare aferente fiecărei companii.

Conform Ghidului OCDE cei cinci factori care determină comparabilitatea sunt: caracteristicile bunurilor sau serviciilor, analiza funcțională, termenii contractuali, circumstanțele economice și strategiile de afaceri.

Prezumția societății referitoare la încălcarea Liniilor directoare ale OECD, de către organele de inspecție fiscală, prin faptul ca nu s-a utilizat o sursă de informații disponibilă în momentul în care societatea a efectuat analiza este total eronată și nefondată atâta timp cât în baza de date ORBIS (baza de date mult mai cuprinzătoare decât baza de date AMADEUS folosită de societate, dar cu aceleași informații pentru societățile din UE) nu este posibilă alegerea unei actualizări anume pentru realizarea verificărilor.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au ținut cont de documentația depusă de contribuabil și de informațiile care erau disponibile la acel moment.

Invocând punctul 3.69 din Liniile directoare ale OCDE, societatea avea posibilitatea în orice moment să își actualizeze studiile la momentul efectuării inspecției fiscale, nefiind obligatoriu completarea studiilor doar la solicitarea organelor de inspecție fiscală, astfel demonstrând că au depus eforturi rezonabile în vederea documentării respectării principiului prețului de piață.

Prevederile Liniilor directoare ale OCDE invocate de societate în acest caz reprezintă formulări parțiale care sunt scoase din context și care nu au legătură cu disponibilitatea informațiilor la data efectuării unei analize de comparabilitate ulterioare ci cu disponibilitatea informațiilor la data derulării tranzacției.

Astfel, punctul 3.69 invocat de societate se referă la faptul că în unele cazuri, contribuabilii întocmesc dosarul prețurilor de transfer pentru a demonstra că la momentul efectuării tranzacției au făcut eforturi rezonabile de a respecta principiul lungimii de braț, folosind informațiile istorice dar și cele disponibile la data efectuării tranzacțiilor respective, precum și pe baza informațiilor legate de schimbările economice și ale pieței până la momentul desfășurării acelor tranzacții.

Punctul 5.3 din Liniile directoare al OCDE se referă la faptul că un contribuabil trebuie să se asigure că o tranzacție respectă principiul lungimii de braț înainte de stabilirea prețului acesteia, indiferent dacă la data respectivă erau disponibile informații privind alte tranzacții independente.

Analiza efectuată de organele de inspecție fiscală, respectiv a eșantionului de comparabilitate prezentat inițial de societate a fost realizată înaintea efectuării unui nou studiu de comparabilitate, pe baza istoricului acționariatului și a informațiilor despre acționariat existente la data efectuării analizei, furnizate de

către baza de date ORBIS, care nu permite selectarea unei versiuni anterioare a informațiilor.

În ceea ce privește informațiile prezentate de societate la contestație privind societățile .X. SL și .X. SRL, analizele efectuate de societate prezentate în Anexa 9 și Anexa 10 la contestație reprezintă capturi de ecran efectuate în data de 23.02.2016, folosind baza de date Amadeus cu informații din data de 16.01.2013. Societatea nu a prezentat nici în dosarul prețurilor de transfer și nici cu ocazia discuției finale, dar nici pe calea contestației rapoarte ale acționariatului din baza de date Amadeus din care să reiasă că a verificat situația acționariatului și istoricul acestuia.

În aceste capturi de ecran, societatea nu efectuat toate etapele de verificare a gradului de independență a .X. SL și .X. SRL în baza de date Amadeus, nu a interogată rapoartele de contact pentru acționarii acestor societăți și nici nu a verificat istoricul acționariatului, așa cum a procedat EIF.

Conform istoricului acționariatului .X. SL anexat la punctul de vedere, informațiile privind cotele de participare de 50% ale acționarilor .X. Juste și .X. erau disponibile în baza de date ORBIS (comună cu Amadeus) începând cu 09/2011.

În legătură cu afirmația contestată referitoare la neidentificarea .X. SL, reținem că din raportul societății din ORBIS și istoricul asociațiilor acesteia, reiese ca cel puțin în unul dintre ani supuși inspecției fiscale, asociatul .X. deținea 100% din compania .X. SL.

Mai mult, conform raportului istoricului acționariatului .X. SL, informația privind cote de participare de 100% a acționarului .X. era disponibilă în baza de date ORBIS (comună cu Amadeus) începând cu 10/2013.

De asemenea, din raportul privind asociatul .X. unde este specificat statul de proprietar la .X. DI .X. al asociatului menționat anterior (.X. apare cu denumirea de owner la .X. DI .X.).

c) Societatea precizează ca echipa de inspecție a eliminat din setul de comparabile al societății, acele companii ce nu aveau disponibile date financiare pentru unul din anii din perioada 2008-2013. Astfel, contestatara este în total dezacord cu acțiunile echipei de inspecție fiscală și considera ca:

- .X. SA, trebuie păstrată și în setul de companii comparabile pentru anii datele financiare sunt disponibile și anume: 2009-2013,
- .X. SL, trebuie păstrată în setul de companii comparabile pentru anii în care datele financiare sunt disponibile și anume 2008-2012.

Contestatara susține faptul că pentru a-și documenta prețurile de transfer pentru perioada 2008-2011 a acceptat în eșantionul final doar companii care aveau disponibile date financiare pentru perioada 2009-2011, deși analiza era pentru 2008-2011. Majoritatea societăților identificate de către contestatară aveau date financiare disponibile în baza de date AMADEUS cu excepția societății .X. SA.

Organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală nu au identificat în cadrul DPT pentru 2008-2011 motivul pentru care societatea nu a luat în calcul și anul 2008 în documentarea principiului lungimii de braț pentru perioada 2008-2011.

Mai mult, reținem că este justă și echitabilă aplicarea unei strategii tuturor anilor pentru evitarea presupunerilor de subiectivitate, așa cum precizează contestatara în cadrul contestației. Totodată considerăm că alegerea aceleiași eșantion pentru întreaga perioadă întărește gradul de obiectivitate al eșantionului și asigură o puternică comparabilitate cu societatea.

Totodată reținem că societatea nu a realizat o nouă strategie pentru perioada 2012-2014 și a utilizat același eșantion utilizat pentru perioada 2008-2011, actualizând însă datele financiare ale acestora.

Or, faptul ca una dintre companii nu are disponibile informații financiare pentru un an poate reprezenta un risc. Acest risc poate fi interpretat ca un proces de reorganizare, un an cu scăderi în cifra de afaceri, o posibila intrare în insolvență/faliment, etc. Riscul de a introduce în eșantion companii cu date financiare necunoscute a fost asumat de către societate.

În ceea ce privește argumentul contestatarii cu privire la faptul că societatea .X. SA trebuie păstrată în setul de companii pentru perioada 2009-2013 iar societatea .X. SL păstrată pentru perioada 2008-2012, se reține că utilizarea de eșantioane de comparabilitate diferite și dimensiune poate indica intenția societății de a scădea artificial intervalul de încredere (intervalul intercuartilar cum este definit de către societate) pe anumite perioade în vederea încadrării marjelor operaționale (ratelor de rentabilitate) scăzute și de a dovedi astfel respectarea principiului lungimii de braț în cadrul tranzacțiilor cu părțile afiliate, fapt pentru care argumentul societății nu poate fi reținut.

d) Contestatara precizează ca au fost respinse în mod gresit de echipa de inspectie fiscală, companii suficient de comparabile cu .X.E cum ar fi:- .X. SRL, .X. SL, .X. SA, .X. SL.

Or, organul de soluționare reține că:

- .X. SRL a fost eliminată din eșantion conform celor anexate de organele de inspectie fiscală la RIF, respectiv raportul biografic al asociatului .X. unde este specificat statul de proprietar la .X. DI .X. al asociatului menționat anterior (.X. apare cu denumirea de owner la .X. DI .X.).
- din raportul societății din ORBIS al companiei .X. SL și istoricul asociațiilor acesteia, reiese ca cel puțin în unul dintre ani supuși inspecției fiscale, asociatul .X. deținea 100% din compania .X. SL.

În plus față de criteriul de independență, conform website-ului companiei .X. SL acesta reprezintă un magazin on-line unde sunt specificate prețuri de vânzare en-detail. Totodată pentru achiziția de produse teste necesară realizarea unui cont pe website-ul respectiv, iar la felul clientului poate fi atât persoană fizică cât și persoană independentă –freelancer (atașăm spre exemplificare captura de ecran de pe website-ul companiei).

- în ceea ce privește .X. SA și .X. SL se reține că dacă una dintre companii nu are disponibile informații financiare pentru un an aceasta poate reprezenta un risc, existând posibilitatea influențării eșantionului final.

Astfel, organul de soluționare reține că existența riscului de a introduce în eșantion companii cu date financiare necunoscute a fost asumat de către societate, fapt pentru care se consideră justă și echitabilă aplicarea unei strategii unitare tuturor anilor pentru evitarea presupunerilor de subiectivitate sau

posibilitatea includerii de societăți fără informații financiare în eșantioanele de comparabilitate.

e) Contestatara precizează ca echipa de inspectie încălca principiile stabilite de Liniile directoare OECD prin interzicerea utilizării unei analize bazate pe rezultate multianuale în vederea documentării principiului pretului de piață al preturilor de transfer ale societății.

Or, organele de inspecție fiscală nu au respins folosirea datelor multianuale, așa cum indică contestatara, ci folosirea mediilor multianuale în analiza eșantionului de comparabilitate, societatea comparând valorile medii ale indicatorilor RRV înregistrați în perioada 2008 – 2013 de societate, cu media intervalelor intercuartile anuale calculate pe baza RRV anuale ale societăților cuprinse în eșantionul de comparabilitate.

În situația în care indicatorul RRV înregistrat de .X. Romania SRL ar fi fost comparat în fiecare an cu intervalul intercuartilă anual, în anul 2011 ar fi trebuit ca societatea să ajusteze valoarea acestuia la valoarea medianei.

Ghidul OCDE modificat și completat face următoarele precizări legate de utilizarea informațiilor financiare din mai multi ani pentru comparabile:

pct. 3.77 *"Informațiile aferente mai multor ani vor fi de asemenea utile în furnizarea de informații despre ciclurile de viață ale afacerilor comparabilelor și ale produselor relevante ale acestora. Diferențele între ciclurile de viață ale afacerii sau ale produsului pot avea un impact semnificativ asupra condițiilor în care au fost stabilite prețurile de transfer, care trebuie luat în considerare în determinarea comparabilității"*.

Astfel, Ghidul OECD modificat și completat recomandă extinderea analizelor de comparabilitate pe mai mulți ani, pentru observa eventualele influențe ale condițiilor economice asupra unei societăți independente folosite ca și comparabilă. Analiza de comparabilitate inițială prezentată în dosar este realizată pe mai mulți ani, însă folosește medii ponderate calculate pe toată perioada intervalului de comparabilitate.

Totodată, deoarece la realizarea analizei în baza de date AMADEUS, societatea a inclus criteriul *Anul înființării societății*: până în anul 2005 inclusiv (Year of incorporation: up to and including 2005) iar cifrele de afaceri ale companiilor incluse în cadrul eșantionului final depășeau 1 mil. EUR, concluzionăm că nici una dintre societăți nu se află în faza de start-up, astfel încât utilizarea mediilor multianuale nu se justifică.

Conform pct.3.79 din Ghidul OCDE modificat și completat, atunci când se folosesc datele multianuale nu este neapărat necesară folosirea mediilor multianuale multiple, acestea putând fi folosite pentru îmbunătățirea acurateții intervalului de comparabilitate.

Astfel, organul de soluționare reține că nu este justificată folosirea mediilor multianuale, deoarece potrivit pct. 3.57 din Ghidul OCDE modificat și completat, folosirea intervalului intercuartilă ca și instrument statistic contribuie la îmbunătățirea acurateții analizei intervalului de comparabilitate precum și la reducerea impactului eventualelor elemente care au un grad mai redus de comparabilitate.

Paragraful 3.76 din Liniile directoare OECD specifică: „3.76 Pentru a obține o înțelegere completă a faptelor și a circumstanțelor în ceea ce privește tranzacția între părți afiliate, este util să se analizeze informații atât din anul pentru care se realizează analiza, cât și din anii anteriori. Analizarea acestor informații poate dezvălui fapte care este posibil să fi influențat (sau care ar fi trebuit să influențeze) determinarea prețului de transfer. De exemplu, folosirea datelor din ani anteriori va arăta dacă pierderea raportată a unui contribuabil în legătură cu o tranzacție este parte a unui șir de pierderi în ceea ce privește tranzacții similare, rezultatul condițiilor economice specifice dintr-un an anterior care a dus la costuri mai mari în anul următor sau o reflecție a faptului că un produs este la sfârșitul ciclului de viață. O asemenea analiză poate fi în mod specific utilă când este aplicată o metodă tranzacțională de stabilire a profitului.[...]

Paragraful 3.77 din Liniile directoare OECD specifică: 3.77 “Informațiile aferente mai multor ani vor fi de asemenea utile în furnizarea de informații despre ciclurile de viață ale afacerilor comparabilelor și ale produselor relevante ale acestora. Diferențele între ciclurile de viață ale afacerii sau ale produsului pot avea un impact semnificativ asupra condițiilor în care au fost stabilite prețurile de transfer, care trebuie luat în considerare în determinarea comparabilității. Informațiile din anii anteriori pot arăta dacă o societate independentă implicată în tranzacții comparabile a fost afectată de condițiile economice comparabile într-un mod similar sau dacă unele condițiile diferite din anii anteriori au avut un impact semnificativ asupra prețului sau profitului astfel încât nu ar trebui folosită ca și comparabilă”.

Astfel, întrucât societatea contestatară are ca și activitate principală Comerț cu ridicata al aparatelor electrice de uz gospodăresc al aparatelor de radio – CAEN 4643, cu pierderi înregistrate doar în 2008 și 2012, se reține că nu se pot utiliza analize pe date multianuale deoarece societatea nu este societate de producție astfel încât să luăm în considerare cicluri de viață al produselor și nici nu prezintă o pierdere continuă astfel încât să putem discuta despre un proces de reorganizare/ schimbare a managementului strategic sau o replasare ca și distribuitor pe alte segmente din piață.

Mai mult, deoarece potrivit prevederilor art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, considerăm faptul ca orice ajustare de venituri sau cheltuieli trebuie efectuată pentru fiecare an fiscal, pe baza datelor comparabile cu societăți independente din anul fiscal respectiv.

Astfel, organul de soluționare reține că nu pot fi utilizate mediile multianuale datorită considerentelor prezentate mai sus, considerând faptul că analiza intervalului de comparabilitate trebuie realizată pe fiecare an fiscal în parte, comparând valoarea indicatorului RRV al .X. Romania SRL cu valorile indicatorului din intervalul de comparabilitate din același an fiscal.

Mai mult, organul de soluționare reține că realizarea analizei de comparabilitate pentru perioada 2008 – 2013, pe fiecare an în parte este mult mai relevantă pentru realizarea analizei prețurilor de transfer practicate între .X. Romania SRL și entitățile sale afiliate.

În ceea ce privește argumentul contestatarii cu privire la faptul că *“Impactul crizei financiare s-a resimțit puternic asupra pieței produselor electronice și electrocasnice începând cu finalul anului 2008 (preluare integrală de la pg. 20 din DPT .X.E pentru perioada 2008-2011)*, conform documentației prețurilor de transfer, la indicatorul de profitabilitate ales și calculat de .X.E se observă o scădere bruscă în anul 2011, nemotivată sau explicată de către societate în cadrul DPT.

Or, conform studiului realizat de către .X., pe segmentul de bunuri de folosință îndelungată (Retail and Technology) evoluția pieței nu ar fi trebuit să afecteze (să scadă) rata de rentabilitate a vânzărilor .X.E ci dimpotrivă să o crească, pe fondul creșterii consumului de bunuri electronice și electrocasnice.

Totodată la pg.21 din DPT pentru perioada 2008-2011 se specifică [...] *anul 2011 a fost un an de revenire pentru toate sectoarele de pe piața bunurilor de folosință îndelungată din România, în ultimul trimestru al anului această piață crescând cu 15,6%, față de aceeași perioadă din anul 2010. [...].*

În cadrul contestației, pentru justificarea ratei de rentabilitate a vânzărilor de 0,19%, se prezintă un alt studiu realizat de MarketLine referitor la Piața mondială de electronice 2009-2013, or analiza de comparabilitate s-a realizat la nivel regional, respectiv UE, Norvegia și Elveția iar studiul invocat nu a putut fi identificat.

Astfel, în baza celor prezentate anterior se reține o inconsecvență în prezentarea faptelor și exprimarea ideilor în vederea combaterii argumentelor organelor de inspecție fiscală, referitoare la ajustările realizate pentru anii 2008 (începutul crizei economice mondiale) și 2011 (anul cu cea mai mare creștere a sectorului de vânzări de bunuri electronice și electrocasnice).

f) Contestatara precizează ca echipa de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să efectueze în mod nelegal o nouă căutare de companii comparabile ci ar fi trebuit să ia în considerare argumentarea societății și să se raporteze la rezultatele intervalului intercuartilar calculat cu ajutorul datelor financiare ale companiilor acceptate în setul de comparabile al societății.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că echipa de inspecție fiscală a respins 10 din cele 12 societăți incluse în setul de comparabile al societății.

Ulterior se prezintă un nou studiu de comparabilitate, folosind o parte din companiile selectate în intervalul inițial de comparabilitate, recalculând intervalul intercuartilar al marjelor la venituri operaționale.

Contestatara considera ca fiind incorectă ajustarea prețurilor de transfer efectuată de către echipa de inspecție fiscală, astfel:

- profitabilitatea societății pentru anul 2008(1,78%) a fost ajustată la un nivel nerealist de 4,40% - reprezentând valoarea medianei a noii căutări de companii comparabile și analize de comparabilitate efectuate de echipa în timpul inspecției fiscale,

- profitabilitatea societății pentru anul 2011(0,19%) a fost ajustată la un nivel de 2,77% - reprezentând valoarea medianei a noii căutări de companii comparabile și analize de comparabilitate efectuate de echipa în timpul inspecției fiscale.

Societatea solicita anularea completă a ajustării preturilor de transfer pentru 2008 și 2011, luând în considerare argumentele aduse și nelegalitatea cautării folosite pentru a se ajunge la intervalul intercuartilar stabilit.

Totodată, societatea consideră ca echipa de inspecție fiscală dovedeste inconsistență în ceea ce privește criteriul de independență aplicat în noua analiză și selectează ca și companii comparabile anumite companii care întreprind activități și funcții diferite de cele realizate de către societate cu singura intenție de a ajunge la un interval intercuartilar nerealist pentru funcția de distribuție asumată de către societate.

Or, având în vedere faptul că societatea nu a demonstrat faptul că tranzacțiile analizate respectă principiul lungimii de braț, din motivele enumerate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală a procedat în mod corect la realizarea unei noi analize de comparabilitate, în conformitate cu prevederile art.6 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare: *”Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”*.

Conform prevederilor art.11 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Prețul de piață potrivit art.7 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială.

Totodată, se reține că tranzacțiile între persoane afiliate trebuie să se realizeze conform principiului lungimii de braț, conform pct. 1.3 și 1.6 din Liniile directoare ale OCDE, a cărui definiție a fost dată prin art.9 (1) al Convenției Fiscale Model a OCDE, respectiv: *”dacă condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”*.

De asemenea, potrivit prevederilor art.19 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

De asemenea, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au respectat Liniile directoare ale OCDE, care completează legislația națională în domeniul prețurilor de transfer (conform prevederilor art.11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, normele de aplicare ale art.11 aprobate prin HG

nr.44/2004, precum și prevederile art.6 din OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer).

Conform raportului ORBIS al societății, se reține o scădere imensă și nejustificată a profitului net al .X. ROMANIA SRL de la un rezultat pozitiv de 5,2 milioane de RON în 2007 la o pierdere netă de 1 milion de RON în anul 2008, în contextul în care criza economică, prin care societatea justifică rezultatul slab, a prins amploare în data de 7 septembrie 2008 când cele mai mari bănci de credite ipotecare din Statele Unite, respectiv Freddie Mac și Fannie Mae, sunt puse sub supraveghere federală și a continuat pe 15 septembrie 2008 când compania Merrill Lynch (a treia bancă mondială de investiții) este preluată de Bank of America, iar Lehman Brothers (a patra bancă de investiții din lume) falimentează. Criza economică s-a resimțit începând cu Septembrie 2008, fapt pentru care justificarea .X.E, referitor la pierderea de 1 milion de RON, nu poate fi luată în considerare.

Totodată, organul de soluționare reține că chiar societatea se contrazice și prezintă în cadrul contestației un eșantion pe baza căruia se calculează intervalul de încredere, din care reiese că în anul 2011 a obținut o rată de rentabilitate a vânzărilor de doar 0,19% cu mult sub limita inferioară, de 0,68%, a intervalului de încredere (respectiv cuartila 1 sau cuartila inferioară așa cum este definită de .X.E).

Conform celor menționate anterior, organul de soluționare reține o inconsecvență a contestatarii în prezentarea faptelor și exprimarea ideilor în vederea combaterii argumentelor organelor de inspecție fiscală, referitoare la ajustările realizate pentru anii 2008 și 2011, având drept scop final denaturarea rezultatelor organelor de inspecție fiscală prin prezentarea de eșantionate de comparabilitate diferite atât în dosarul prețurilor de transfer, în punctul de vedere de la discuția finală, dar și în cadrul contestației la RIF.

g). Contestatara considera total nejustificată și în clara contradicție cu legislația privind prețurile de transfer efectuarea de către echipa de inspecție fiscală a unei noi cautări de comparabile și analize de comparabilitate și a ajustării prețurilor de transfer aferente, deoarece societatea a furnizat conform cererii echipei de inspecție fiscală a dosarele prețurilor de transfer care contin analizele prețurilor de transfer întocmite în conformitate cu reglementările din România și ale OECD privind prețurile de transfer.

Organul de soluționare reține că procedura de estimare specificată de către contestatară și enunțată în art.3 din OPANAF nr.222/2008 se aplică doar la refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia:

ART. 3

(1) Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.

(2) Organele fiscale competente, în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, vor estima cuantumul prețurilor de transfer.

(3) *Estimarea prevăzută la alin. (2) va fi efectuată prin procedura prezentată în anexa nr. 3.*

Astfel, invocarea art.2 alin.(1) - (3) din Anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 pentru susținerea faptului că organele de inspecție fiscală au efectuat o nouă căutare de entități comparabile, este total eronată deoarece articolul menționat face referire la:

ART. 2

(1) *Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.*

(2) *Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.*

(3) *În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.*

Astfel art.2 alin.1) face referire la marja de comparare ca și interval de valori ale prețului practicat între companii independente.

În concluzie, argumentul contestatarii nu poate fi reținut întrucât organele de inspecție fiscală nu au identificat un număr suficient de companii independente în eșantionul societății, a recurs la căutarea de entități independente și comparabile în baza de date ORBIS utilizând strategia societății. Nivelul prețurilor de transfer a fost stabilit, de către societate, în mare parte utilizând companii care nu îndeplineau condiția de independență.

h) Contestatara precizează ca noua analiza de comparabilitate efectuată de către echipa de inspecție fiscală este în întregime nelegală și în contradicție cu principiile stabilite în conformitate cu Liniile directoare OECD, întrucât este bazată pe date și informații care nu au fost disponibile societății la momentul la care analiza de preturi de transfer a fost efectuată.

Referitor la afirmația contestatarii potrivit căreia “[...] prin respingerea în întregime a analizei de comparabilitate a Societății, EIF a procedat incorect și nelegal pe parcursul inspecției fiscale, prin realizarea unei noi căutări de comparabilitate și a unei noi analize de comparabilitate [...]”, organul de soluționare reține că în cadrul analizei de comparabilitate efectuate de organele de inspecție fiscală, acestea au utilizat elemente din cadrul analizei de comparabilitate inițiale a societății, respectiv:

- metoda de stabilire a prețurilor de transfer, respectiv metoda marjei nete;
- strategia de căutare a eșantionului de entități comparabile;
- indicatorul utilizat de către societate în realizarea analizei de comparabilitate;
- 2 companii din setul final al societății.

Afirmația contestatarii prin care organele de inspecție fiscală au utilizat versiuni diferite ale bazei de date Orbis pentru a verifica statutul de independență ale companiilor societății, nu poate fi reținută întrucât utilizarea de versiuni diferite ale bazei de date ORBIS nu poate fi controlată de către organele de inspecție

fiscală sau orice alt utilizator al acestei baze de date, acestea realizându-se de către .X. fără să anunțe în prealabil utilizatorii.

Afirmația contestată cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au ignorat complet încă de la început versiunea datelor folosite în analiza societății nu este fundamentată, deoarece contestata nu a specificat motivul pentru păstrarea aceluiași eșantion și pentru perioada 2012 – 2013, astfel asumându-și un risc evident și încălcând în mod vizibil art.3.4 din Liniile directoare OCDE referitor la pașii pentru evidențierea unui eșantion de entități comparabile.

Practic pentru cele 12 societăți care au fost identificate de către societate ca și comparabile pentru perioada 2008-2011, au solicitat informațiile financiare ale acestora și pentru 2012-2014. Pentru fundamentarea principiului lungimii de braț, pentru perioada 2012-2014, sa utilizat o bază de date cu actualizare în ianuarie 2013 și au utilizat o strategie care a avut scopul de a demonstra utilizarea, în raport cu afiliații, a unor prețuri de transfer corecte pentru perioada 2008-2011.

Se reține că nu s-a realizat o nouă strategie pentru perioada 2012 - 2014 și s-a utilizat același eșantion utilizat pentru perioada 2008 - 2011.

Invocând par.3.69 din Liniile directoare OECD, societatea avea posibilitatea în orice moment să își actualizeze studiile la momentul efectuării inspecției fiscale, nefiind obligatoriu completarea studiilor doar la solicitarea organelor de inspecție fiscală, astfel demonstrând că au depus eforturi rezonabile în vederea documentării respectării principiului prețului de piață.

Astfel, argumentele contestate nu pot fi reținute întrucât discrepanțele dintre informațiile prezentate de societate apar în mod natural în cadrul climatului microeconomic atunci când o companie decide să își schimbe profilul de activitate, unori prezentând schimbări radicale cu privire la obiectul principal de activitate (ex: trecere de la producție la furnizare de servicii de consultanță), sau urmare anumitor factori financiari decide o restructurare parțială sau totală a afacerii, etc, iar aceste discrepanțe prezentate de contestatară nu prezintă similitudini cu obiectul contestației.

i) Contestata precizează ca echipa de inspecție fiscală a selectat companii comparabile care desfășoară activități diferite fata de societate, scopul fiind acela de a crește artificial intervalul intercuartilar.

Astfel, contestata specifică la pg.71 din DPT 2008-2011 că metoda aleasă pentru verificarea principiului lungimii de braț este Metoda Marjei Nete (respectiv TNMM așa cum este definită de către Liniile Directoare OCDE).

De asemenea, se invocă faptul că societatea DATA .X. SA, inclusă de către organele de inspecție fiscală nu este comparabilă cu societatea .X. (societatea inclusă și de organele de inspecție fiscală și de societate în eșantion), deoarece compania a înregistrat niveluri ridicate, în anumiți ani, ale profitabilității, în moment ce .X. a obținut niveluri negative de profitabilitate.

Aceleași motive sunt invocate și pentru societățile SOCIETA .X., respectiv .X..

Societatea subliniază faptul ca organele de inspecție fiscală au selectat in mod incorect aceste 3 companii ca fiind incomparabile pentru a testa preturile de transfer ale societatii, deoarece aceste companii sunt implicate în distribuția de produse necomparabile, având profil funcțional și de risc diferit de cel al Societății.

Or, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că metoda aleasă de societate, pentru verificarea principiului lungimii de braț este Metoda Marjei Nete (respectiv TNMM așa cum este definită de către Liniile Directoare OCDE) și că la momentul efectuării studiilor de comparabilitate era disponibil Ghidul OCDE varianta 2010 care specifică:

Capitolul II: Metode prețuri de transfer – TNMM

Par. 2.69 Este probabil ca preturile sa fie influentate de diferentele dintre produse, in timp ce marjele brute sunt influentate de diferentele intre functii, dar profiturile din exploatare sunt mai puțin influentate in mod nefavorabil de astfel de diferente. Ca si in cazul metodelor pretului de revanzare si cost plus, cu care metoda marjei tranzactionale nete se aseamana, aceasta nu inseamna insa ca o simpla asemanare de functii intre doua companii va duce neaparat la comparatii pe care sa te poti baza. Presupunand ca functiile similare pot fi izolate de gama larga de functii pe care le poate efectua o companie, pentru a aplica metoda, marja de profit aferenta acestor functii poate totusi sa nu fie automat comparabila atunci cand, de exemplu, companiile respective efectueaza acele functii in sectoare economice diferite sau pe pietele diferite, cu niveluri de rentabilitate diferite. Atunci cand tranzactiile comparabile necontrolate utilizate sunt ale unei companii independente, este necesar un grad ridicat de similaritate intr-un numar de aspecte ale companiei afiliate si companiei independente implicate in tranzactie, pentru ca tranzactiile controlate sa fie comparabile; exista diversi factori, altii decat produsele si functiile, care pot influenta semnificativ marjele nete.

Astfel, paragraful anterior evidentiază faptul că în cadrul aplicării TNMM se pune o mare importanță pe funcțiile și riscurile entităților comparabile și mai puțin pe caracteristicile produselor, fapt pentru care argumentul societății nu poate fi reținut.

î). Contestatara precizează ca rezultatele obținute în urma noii cautari de comparabile ale echipei de inspectie fiscală, sunt nerealiste pentru a fi acceptate drept referinta a nivelului pietii pentru activitățile de distributie ale societății, aspect confirmat de urmatoarele acorduri agreeate de grupul .X. cu autoritățile fiscale din alte tari ale Uniunii Europene, în privința nivelului de profitabilitate obținut de alte companii.

Compararea ratei de rentabilitate a vânzărilor a societății cu acorduri de prețuri în avans obținute de alte companii ale grupului .X., care realizeaza activități de distribuție comparabile, acorduri de preturi care aproape jumătate dintre ele sunt în afara perioadei de inspecție fiscală, reprezintă o analiza de comparabilitate total eronată. Analizarea ratei de rentabilitate a vânzărilor a .X.E cu alte marje stabilite prin acorduri de prețuri de avans a unor societăți din cadrul grupului .X.E și alese de către societate nu are la baza nici o fundamentare legală și nu respectă în nici un fel Liniile directoare OCDE.

Prin urmare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor nedeductibile a **.X. SRL** și în consecință s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei, aferent activității de distribuție în anii 2008 și 2011, atât timp cât societatea nu face dovada cu

documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea nerespectând legislația fiscală în vigoare, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. SRL.**

SRL.

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

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

4. Referitor la diminuarea nejustificata a bazei de impozitare – din discounturi comerciale, implicit a impozitului pe profit aferent, precum și la TVA colectată, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra reincadrării veniturilor impozabile din reduceri comerciale, înregistrate cu semnul minus și a dreptului de deducere a TVA, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese că acestea ar reprezenta reduceri comerciale așa cum le-a încadrat contestatara.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2008-2013, **.X. SRL** în „*contractul comercial privind achiziția de bunuri și prestarea de servicii*” încheiat cu .X. și contractele de vânzări încheiate cu principalii clienți (.X. S.A., .X. S.A., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., etc) are prevăzut acordarea de reduceri comerciale ulterior livrărilor de bunuri, astfel:

- reduceri de volum, calculate în procent la cifra de afaceri realizată
- reduceri pentru promovarea bunurilor livrate de către .X. S.R.L., achiziționate de diverși parteneri stabiliți pe teritoriul României reduceri pentru servicii de cooperare în promovarea produselor;
- reduceri servicii de marketing, etc.

În baza acestor prevederi, societatea a emis facturi cu semnul minus având anexată situația vânzărilor către clienți la care s-a aplicat procentul negociat.

Totodată, în contracte/acte adiționale se prevede și prestarea de servicii de către client/cumpărător al bunurilor achiziționate de la .X..

Pentru aceste servicii, o parte din clienți au emis facturi care nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, iar **.X. SRL** a emis facturi de aceeași valoare, dar cu semnul minus, fiind tratate drept reduceri comerciale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că reducerile comerciale acordate pentru livrări de bunuri, reprezintă, în fapt, contravaloarea serviciilor achiziționate, dar valoarea acestora nu a fost înregistrată de către societate în

evidența contabilă și fiscală, fapt pentru care s-a procedat la reîncadrarea tranzacțiilor efectuate de către .X. ROMANIA S.R.L. din reduceri comerciale care generează reducerea veniturilor impozabile realizate din livrarea bunurilor în achiziții de servicii pentru care nu primește facturi de la prestatori în vederea înregistrării acestora în evidența contabilă și fiscală.

Urmare deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea veniturilor impozabile din reduceri comerciale, înregistrate cu semnul minus. Reîncadrarea s-a efectuat în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare analizării punctului de vedere al societății, s-a reținut că societatea a primit facturi de prestări servicii de la anumiți clienți pe care nu le-a înregistrat în contabilitate, dar a emis și înregistrat în contabilitate facturi de aceeași valoare cu semnul minus, fiind tratate de aceasta drept reduceri comerciale, fără a le transmite clienților, fapt pentru care s-a emis dispoziție de măsuri pentru înregistrarea în contabilitate a facturilor de achiziții servicii prestate în cont de cheltuieli, stornarea operațiunilor de reducere comercială efectuate în baza facturilor emise și netransmise clienților/prestatori.

Practic, urmare constatărilor efectuate, s-a stabilit faptul că, în ceea ce privește reducerile comerciale facturate de către .X. Romania S.R.L. au avut loc următoarele două operațiuni distincte:

- o livrare de bunuri efectuată de către .X. ROMANIA S.R.L.;
- un serviciu sau un cumul de servicii, efectuate de către diverși clienți ai .X. ROMANIA S.R.L. pentru bunurile cumpărate de la .X..

În ceea ce privește emiterea facturilor cu semnul minus către ceilalți clienți/prestatori care nu au emis facturi pentru serviciile prestate, așa cum s-a constatat și în Proiectul de raport de inspecție operațiunea nu reprezintă reducere comercială ci reprezintă contravaloarea serviciilor prestate, pentru care societatea nu deține documente, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.(m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, urmare reanalizării, s-a procedat la recalcularea obligațiilor de plată ale societății în ceea ce privește impozitul pe profit, rezultând pentru această constatare, impozit pe profit în suma de .X. lei, conform prevederilor legale în materie, respectiv:

- art.64, art.65 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,
- art.7, art.125¹, art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pct.44, pct.12, pct.13, pct.15 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,
- art.6 alin.(1) și alin.(2), art.16, art.17 alin.(1), art.19 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată,
- pct.45-46, pct.48-49, pct.147-148, pct.152 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,

- pct.36 alin.(2), pct.42-43, pct.45-46, pct.63 alin.(9), pct.179-180, pct.184 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Pentru diferența suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferenta reducerilor comerciale acordate de societate ulterior livrărilor de bunuri, s-au calculat dobanzi în sumă totală de .X. lei, în baza art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea în termen legal a debitului suplimentar în suma totală de .X. lei, în baza art.120¹ alin.(2) lit.c) și art.120¹ alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei aferenta reducerilor comerciale pentru care societatea nu detine facturi de servicii, conform:

- art.64, art.65 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,
- art.125¹, art.128-129, art.137-138, art.151², art.155 alin.(5) lit.n), art.155 alin. (19) lit.r), art.156, art.156², art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența suplimentară de plată TVA colectată în suma de .X. lei, s-au calculat accesorii, până la data de 31.10.2015, în temeiul prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- dobanzi : .X. lei;
- penalități de întârziere: .X. lei.

In drept, cu privire la reîncadrarea operațiunilor din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi similare în perioada 2008-2013, potrivit cărora:

“art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

De asemenea, art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz. (...)”

Faţă de cele de mai sus, se reţine că organele fiscale, la stabilirea obligaţiilor unui agent economic, este îndreptăţit să aprecieze relevanţa stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al acesteia.

In ceea ce priveşte impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile:

- art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

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

coroborate cu prevederile pct.12, 13 şi 15 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparţin şi depunerea unei declaraţii rectificative în condiţiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

15. Pentru determinarea profitului impozabil contribuabilii sunt obligaţi să întocmească un registru de evidenţă fiscală, ţinut în formă scrisă sau electronică, cu respectarea dispoziţiilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, referitoare la utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. În registrul de evidenţă fiscală trebuie înscrise veniturile impozabile realizate de contribuabil, din orice sursă într-un an fiscal, potrivit art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 21 din Codul fiscal, precum şi orice informaţie cuprinsă în declaraţia fiscală, obţinută în urma unor prelucrări ale datelor furnizate de înregistrările

contabile. Evidențierea veniturilor impozabile și a cheltuielilor aferente se efectuează pe natură economică, prin totalizarea acestora pe trimestru și/sau an fiscal.”

- art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință

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

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În cazul cheltuielilor de *discount*, sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

coroborate cu prevederile pct. 44 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cu alte cuvinte, legiuitorul conditionează deductibilitatea fiscală a cheltuielilor înregistrate în contabilitate de existența documentelor justificative în baza cărora s-a efectuat înregistrarea.

Potrivit prevederilor legale în vigoare de mai sus se reține că reducerile comerciale acordate clienților sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care sunt evidențiate conform reglementărilor contabile și sunt

acordate potrivit prevederilor pct.44 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, tehnica fiscală a reducerilor de preț, prezintă următoarele reglementări:

a. Referitor la baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

Conform art.137 alin.3 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților;“

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ 22. (1) Rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț care nu se cuprind în baza de impozitare trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, să fie în beneficiul clientului și să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare.”

b. Referitor la ajustarea bazei de impozitare

Conform art. 138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:

[...] c) în situația în care reducerile de preț, prevăzute la [art. 137](#) alin. (3) lit. a), sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, precum și în cazul majorării prețului ulterior livrării sau prestării;

Pentru a nu fi incluse în baza de impozitare a TVA, în conformitate cu pct. 23 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, se precizează:

„23. (1) Ajustarea bazei de impozitare prevăzută de [art. 138](#) din Codul fiscal este efectuată de furnizori/prestatori și se realizează potrivit prevederilor [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal. Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial potrivit prevederilor pct. 50 alin. (6), numai pentru operațiunile de la [art. 138](#) lit. a), b), c) și e) din Codul fiscal.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că în cazul în care se acordă discount-uri important este modul în care acestea se acordă, respectiv dacă discount-urile se acordă direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie remunerarea unui serviciu sau contrapartida pentru o prestație oarecare, caz în care acestea nu intră în baza de impozitare, iar dacă se acordă ulterior, după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor se ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării.

De asemenea, în conformitate cu art.155 din același act normativ, factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu baza de impozitare a bunurilor și serviciilor

ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea sunt incluse în prețul unitar.

Mai mult, prin OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la secțiunea 7 - REGULI DE EVALUARE, pct.210 se prevede:

“[...] (3) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.”, aspect care se menține și în OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la secțiunea 8 - REGULI DE EVALUARE, pct.254.

Mai mult, OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează la pct.51:

„(...) (3) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

(4) Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți. Același tratament contabil se aplică și în cazul reducerilor comerciale legate de prestările de servicii. În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 "Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.”

În literatura de specialitate și în practica afacerilor sunt întâlnite două categorii de reduceri de preț:

- reduceri de natură comercială (sau reduceri comerciale), care au o influență directă asupra mărimii nete a unei facturi;
- reduceri de natură financiară (sau reduceri financiare), care poartă denumirea de sconturi (numite și sconturi de decontare sau sconturi de casă).

A. În categoria **reducerilor comerciale** se includ: rabatul, remiza și risturnul.

Rabatul reprezintă reducerea practică, în mod excepțional, asupra prețului de vânzare convenit anterior între furnizor și client, ținându-se cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate a bunurilor comercializate, față de clauzele prevăzute în contract.

Remiza este o reducere practică, în mod excepțional asupra prețului curent de vânzare, ținându-se cont de volumul vânzărilor sau de importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului. Remiza corespunde, în general, unui procent aplicat asupra prețului brut, procent prevăzut în oferta de prețuri a întreprinderii sau care rezultă din negociere între cei doi parteneri contractuali.

Risturnul reprezintă o reducere de preț calculată asupra ansamblului operațiilor efectuate de același cumpărător pe o perioadă determinată. De regulă,

reducerile comerciale se acordă sub forma unui procent din prețul brut, dar se pot acorda și în sumă fixă.

B. În categoria **reducerilor financiare** este inclus scontul de decontare.

Scontul de decontare este reducerea financiară acordată procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Altfel spus, scontul de decontare reprezintă o bonificație acordată clientului de către furnizor pentru plata cu anticipație a unei sume datorată de client. Scontul de decontare este o cheltuială financiară pentru furnizor, care este beneficiarul plății (încasează o sumă înainte de scadență) și un venit financiar pentru client, care efectuează o plată înainte de scadență.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că societatea a emis facturi de storno, considerate de aceasta drept discount de volum către diversi clienți, astfel:

- .X. S.A.

În relația cu acest partener, prin actele adiționale încheiate, ambele părți convin ca .X. ROMANIA S.R.L., să suporte, în calitate de beneficiar, 2% taxă de catalog de promovare, cu condiția aprobării prealabile a catalogului de către beneficiar și 2% din valoarea activităților de cooperare, sub rezerva acceptării prealabile de către beneficiar. De asemenea, prin actele adiționale încheiate, părțile convin, de comun acord, suportarea cheltuielilor de marketing în limita a 50% pentru servicii „Marketing Coop”. Documentele care stau la baza emiterii facturilor de reduceri comerciale sunt denumite „Claim slip” și sunt utilizate drept „Debit memo” având drept scop „Reverse claim”, fie drept „Credit memo”, ca metode de plată a serviciilor achiziționate de la cumpărătorul bunurilor.

- .X. Retail S.A.

În relația cu acest partener, prin actele adiționale încheiate, ambele părți convin să împartă 50%:50% bugetul de cooperare cuprins între 3% și 6%. În acest caz, .X. ROMANIA S.R.L. agreează să plătească contravaloarea activităților de cooperare în termen de 30 zile de la primirea documentelor. Documentele puse la dispoziție de către .X. S.R.L. pentru astfel de activități sunt denumite „Claim Slip” având drept scop „Co-Promotion & ADVERTISING REBATE” și sunt emise drept „Credit Memo” ca modalitate de plată. De asemenea, .X. ROMANIA S.R.L. a acordat reduceri comerciale care reprezintă, în fapt contravaloarea unui catalog de promovare a produselor și cooperarea pentru campania de promovare 2009.

- .X. S.R.L.

În relația cu acest partener, prin actele adiționale încheiate, ambele părți convin, suportarea în comun, a serviciilor de cooperare în marketing, denumit „Co-op marketing fund” în procent de maxim 4% (2% .X. și 2% .X.) din valoarea bunurilor cumpărate în cadrul perioadei de valabilitate a contractului încheiat. De asemenea, în cadrul aceleiași secțiuni din cadrul actului adițional, se agreează suportarea cheltuielilor de marketing în procent de 50% de către fiecare parte contractantă.

- .X. S.R.L.

În relația cu acest partener, prin actele adiționale încheiate la contractul de vânzare cumpărare, .X. ROMANIA S.R.L. negociază cu partenerul său, suportarea cheltuielilor de marketing în procent de 50% în cadrul unei activități de cooperare (litera D din fiecare act adițional). Pentru a face dovada contravalorii serviciilor de marketing, .X. S.R.L. prezintă beneficiarului .X. ROMANIA S.R.L., în copie, facturile emise pe numele său, primite de la diverși prestatori de servicii de marketing. În relația cu .X. S.R.L., .X. ROMANIA S.R.L. a acordat reduceri comerciale care reprezintă, în fapt, contravaloarea unui catalog de promovare a produselor.

Din verificarea înregistrărilor contabile efectuate, a rezultat că valoarea serviciilor respective, astfel achiziționate, au diverse denumiri în balanțele de verificare a conturilor întocmite la data de 31.12. aferente fiecărui an calendaristic supus verificării:

- reduceri comerciale Intern (reduceri promotionale colaborare parteneri)
- reduceri comerciale Intern (Rabat pentru expunerea produselor)
- merchandise Sales Deduction_Domestic(Co Promotion Rebate)
- reduceri comerciale Intern (Rabat pentru promovarea produselor impreuna cu partenerii), etc.

Astfel, prin facturile emise pentru reducerile comerciale acordate, .X. S.R.L. a „achitat” , indirect, fie prin metoda „Credit Memo”, fie prin metoda „Debit memo” contravaloarea serviciilor prestate de către cumpărătorii de bunuri, indiferent de faptul că partenerii săi, cumpărătorii de bunuri) nu au emis facturi pentru serviciile prestate în nume propriu sau refacturate, în calitate de cumpărători – revânzători (.X., .X. Retail S.R.L., .X., .X. S.R.L., etc.).

Conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./29.01.2016 la pg.99 se constată următoarele:

*„In ceea ce priveste emiterea de facturi cu semnul minus aferente pentru operatiunile in care societatea a primit facturi de prestari servicii de la cei 7 clienti (.X. Romania, .X. .X., .X. Romania, .X. Romania,.X.Magazine, Romania .X.e si .X. Romania denumite de societate .X.) pe care nu le-a inregistrat in contabilitate, dar a emis si inregistrat facturi de aceeași valoare cu semnul minus, fara a le transmite clientilor, fiind tratate in mod eronat drept reduceri comerciale, s-a constatat ca, **intrucat societatea detine documente justificative (facturi, servicii prevazute in contractele de vanzare- cumparare), beneficiaza atat de deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, cat și de deductibilitatea taxei inscrisa in aceste documente.***

Astfel nu exista influente fiscale nici din punct de vedere al impozitului pe profit si nici din punctul de vedere al TVA. Prestatorii, asa cum rezulta din declaratiile informative depuse potrivit prevederilor legale, au declarat TVA colectata aferenta facturilor emise catre .X. .

Ca urmare, s-a procedat la recalcularea, strict pentru aceste operatiuni a bazei impozabile a impozitului pe profit si TVA. Totodata, **s-a dispus emiterea unei Dispozitii de masuri privind obligativitatea societatii de a inregistra in**

contabilitate facturile de servicii de promovare, marketing, etc emise de cei 7 prestatori ce au și calitate de clienti in conturi de cheltuieli si contul de TVA deductibila , stornarea operatiunilor de "reducere comerciala", inregistrate in baza facturilor de storno emise de .X., cu consecinta majorarii veniturilor si a TVA colectata cu aceleasi sume, precum si depunerea declaratiilor informative corectate si a declaratiilor rectificative privind impozitul pe profit pentru perioada verificata si raportarea prin decontul de TVA, la randurile de regularizari, a sumei TVA colectate si deductibile.”

În consecință, organul de soluționare reține că in cuprinsul contestatiei, societatea face referire si la discounturile acordate catre cele 7 societati denumite .X., in conditiile in care sumele stabilite suplimentar si contestate de societate nu se refera la aceste societati ci numai la Retailerii mentionati anterior, fapt pentru care toate argumentele cu privire la reîncadrarea discounturilor pentru societățile .X. nu pot fi reținute.

Astfel, sunt aplicabile dispozițiile art.137 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că serviciile prestate nu se califică drept reduceri de preț pentru care furnizorii ar avea obligația reducerii bazei de impozitare a TVA, ci reprezintă o prestație distinctă.

În ceea ce privește emiterea facturilor cu semnul minus catre ceilalti clienti/prestatori care nu au emis facturi pentru serviciile prestate, organele de inspecție fiscală au constatat că operatiunea nu reprezintă reducere comerciala ci reprezinta contravaloarea serviciilor prestate, pentru care societatea nu deține documente, potrivit prevederilor art.21 alin.4, lit.(m) din Codul fiscal și nu indeplineste nici conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, intrucat nu detine o factura intocmita conform prevederilor art.155 din Codul fiscal, asa cum se prevede la art. 146(1) din Codul fiscal.

In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent acestor operatiuni, societatea contestatoare sustine *“Baza de impozitare pentru anumite tranzacții nu trebuie stabilită în baza unor reguli specifice stabilite de către autoritățile fiscale, ea reprezentând în fapt valoarea stabilită între părți.”*, aceste sustineri neputand fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, organele de inspectie fiscala nu au solicitat executarea anumitor obligatii, in baza prevederilor contractuale, acestea fiind drepturi ale partilor contractuale, ci s-a solicitat prezentarea de documente justificative care sa ateste derularea operatiilor contractate, cu indeplinirea obligatiilor asumate prin contracte.

Mai mult, potrivit OMFP nr.3055/2009 stornarea se referă la o operațiune contabilă, fără a se referi la o operațiune economică, aspect reglementat la pct. 63 alin (9) din cadrul secțiunii „Corectarea erorilor contabile” *„Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.”*

Astfel, argumentul contestatarei cu privire la faptul că organele de inspecție

fiscală „au analizat doar forma juridică a documentelor și nu au adus alte argumente concludente care să demonstreze încadrarea ca servicii a operațiunilor” nu poate fi reținut întrucât reducerile comerciale facturate nu sunt de natura ajustărilor de preț aferente bunurilor livrate anterior acordării, acestea fiind de natura prestărilor de servicii și constau în:

- promovarea produselor,
- expunerea acestora în spațiile de vânzare ale cumpărătorilor persoane juridice,
- redistribuirea costurilor de publicitate TV conform contractelor încheiate și a actelor adiționale aferente,

respectiv la reîncadrare, s-au avut în vedere documentele justificative, puse parțial, la dispoziție de societate, dar și informațiile preluate din:

- evidența contabilă privind înregistrările efectuate în ceea ce privește veniturile din reduceri comerciale acordate, tratate din punctul de vedere al impozitului pe profit drept ajustări ale veniturilor impozabile înregistrate anterior pe baza facturilor de livrare bunuri;
- evidența fiscală organizată pe baza Registrului de evidență fiscală, întocmit în baza facturilor emise cu semnul minus pentru reducerile comerciale acordate.

Practic, din documentele justificative prezentate la dosarul cauzei, inclusiv din contractele de vânzare-cumpărare, urmate de încheierea periodică a actelor adiționale, se reține că fiecare din cele două părți contractuale a efectuat, **din punct de vedere economic:**

- o operațiune de livrare de bunuri, în cazul furnizorului .X. S.R.L. care reprezintă pentru partenerul său contractual o achiziție de bunuri, caz în care creanța sa asupra clientului a fost diminuată, eronat, cu valoarea serviciilor prestate de acesta;

- un serviciu sau un cumul de servicii, în cazul fiecărui cumpărător de bunuri care a prestat, în nume propriu sau prin cumpărare-revânzare, aceste operațiuni care reprezintă pentru partenerul său contractual, respectiv .X. S.R.L., o achiziție de servicii, caz în care datoria sa față de prestatori a fost stinsă, eronat, prin acordarea de reduceri comerciale.

Din punct de vedere fiscal, cele două operațiuni sunt distincte, și trebuiau individualizate în evidența contabilă și fiscală, după cum urmează:

- **o livrarea de bunuri** efectuată de către .X. ROMANIA S.R.L. pentru desfășurarea activității economice pentru care este autorizată în scopul obținerii de venituri

- **o achiziție de servicii** efectuată de către .X. ROMANIA S.R.L. în calitate de persoană juridică care își poate exercita dreptul de deducere a cheltuielilor, dacă aceste cheltuieli sunt înregistrate în evidența contabilă pe baza documentelor justificative.. În acest context, trebuie reținut faptul că o cheltuială care nu este înregistrată în evidența contabilă și fiscală nu este recunoscută drept o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri, astfel încât să fie considerată deductibilă în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Mai mult, nu a fost respectat tratamentul contabil și fiscal aplicabil în această situație, caz în care s-a procedat în mod corect la reîncadrarea tranzacției efectuate de către .X. ROMANIA S.R.L. din reducere comercială care a generat

reducerea veniturilor impozabile realizate din livrarea bunurilor în achiziții de servicii pentru care nu primește facturi de la prestatori în vederea înregistrării acestora în evidența contabilă și fiscală dar emite facturi în baza documentelor justificative primite de la aceștia.

Totodată, la reîncadrarea tranzacțiilor, organul de inspecție fiscală a avut în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate care reprezintă, în fapt, pentru .X. S.R.L. contravaloarea unor achiziții de servicii, fără a reprezenta valoarea unor reduceri comerciale.

De asemenea, argumentul contestatarii cu privire la faptul că „ținând cont ca sumele înregistrate de .X.E ca reduceri sunt calculate ca procentaj aplicat volumului de produse vândute și nu sunt legate de realizarea de activități, nu există nicio legătură între plată și așa-zisele servicii. Astfel, EIF nu are nicio bază în a argumenta că tranzacțiile realizate între .X.E și clienții săi (.X. și Retaileri) reprezintă servicii.” contestatara nu prezintă la dosarul contestației argumente și documente din care să rezulte acest aspect, respectiv:

- liste de preturi valabile în anumite perioade pentru distribuitorii,
- reduceri de pret acordate – valabile începând cu data de care se acordă în anumite condiții
- care sunt obiectivele de volum aferente perioadei.... pentru

Referitor la argumentul societății „în principiu, motivul pentru care s-au acordat și acordat diverse stimulente/reduceri este acela de a crește volumul de vânzări[...]”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din documentele aflate la dosarul contestației rezultă că aceste reduceri au fost acordate pentru produse deja vândute, nu pentru stimularea unor vânzări ulterioare ceea ce conduce la diminuarea veniturilor impozabile și a TVA colectate pentru care societatea contestatoare trebuie să justifice această diminuare cu documente conform prevederilor legale.

În aceste condiții, nu se justifică îndeplinirea condițiilor pentru acordarea discount-urilor iar potrivit art.11 din Codul civil, se stabilește condiția generală de neaplicare a clauzelor contractuale dintre părți, “Nu se poate deroga prin convenții sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele moravuri.”, prin ordine publică înțelegându-se ansamblu de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept. Ori, în cazul de față nu se pune problema unei derogări de la legislația românească în vigoare.

În ceea ce privește jurisprudența CEJ și încălcarea principiilor neutralității, proporționalității, bunei credințe, certitudinii impunerii, protecției așteptărilor legitime și principiul dubio contra fiscoam, invocate de societate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât aceste principii nu deroga societatea de la obligația de a prezenta organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru reducerea bazei de impozitare.

În ceea ce privește invocarea legislației europene, respectiv invocarea reglementărilor aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de

TVA), organul de soluționare reține că potrivit art.9 alin.3 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil care prevede: *„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății”*, coroborat cu art.10 din același act normativ potrivit căruia *„legile care derogă de la o dispoziție generală (...) se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege”*, o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe.

De asemenea, se reține că potrivit jurisprudenței europene, Curtea Europeană de Justiție lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile și documentele necesare pentru a justifica o anumită operațiune.

Referitor la cele două *„cazuri similare investigate de ANAF Mari Contribuabili și jurisprudența națională favorabilă”* față de care *„autoritățile fiscale nu sunt rezonabile și acționează ilegal, concluzionând că sumele reprezintă remunerarea unor prestări de servicii”*, organul de soluționare reține că starea de fapt a fost stabilită în funcție de documentele aflate la dosarul cauzei.

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

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

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

5. În ceea ce privește contestația formulată de societate împotriva Deciziei nr..X./18.12.2014 prin care organele de inspecție fiscală au suspendat inspecția fiscală pentru perioada 19.12.2014 – 18.02.2015, organul de soluționare a contestației reține că decizia de suspendare a inspecției fiscale este luată de conducătorul organului de inspecție fiscală competent atunci când se constată că

sunt îndeplinite condițiile prevăzute de O.P.A.N.A.F. nr. 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale și nu face parte din categoria actelor administrative fiscale în accepțiunea Codului de procedură fiscală, fapt pentru care nu este susceptibilă a fi contestată.

6. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./10.02.2016, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că aceasta a fost înaintată de organul fiscal emitent Serviciului de soluționarea a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că suma obligațiilor fiscale contestate este sub plafonul de 5 milioane lei, iar la data formulării contestației, contestarea făcea parte din categoria marilor contribuabili.

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

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.01.2016, pentru suma **.X. lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL

.X.