

Cuprins

ABREVIERI.....	9
INTRODUCERE.....	11
1. Ierarhia actelor normative incidente. Prețuri de transfer. Situație de fapt incomplet stabilită la judecata în fond. Admitere recurs declarat de autoritățile fiscale și trimiterea cauzei spre rejudecare. Limitele rejudecării stabilite prin considerentele deciziei instanței de recurs	14
2. Cadrul normativ. Izvoare de drept. Practica și uzanțele din Germania. Achiziții de bunuri și servicii pentru care persoana impozabilă nu a făcut dovada că au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile. Emiterea facturilor de livrare după data finalizării inspecției fiscale. Efecte. Natura juridică a drepturilor bănești acordate personalului detașat în străinătate. Aplicarea eronată la judecata în fond a dispozițiilor art. 2 din Legea nr. 209/2015	45
3. Livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA. Calificarea operațiunii prin raportare la clauzele contractuale și împrejurările derulării raporturilor contractuale dintre părți. Inexistența unui conflict între normele generale din Legea nr. 554/2004 și normele de procedură fiscală. Respingerea excepției inadmisibilității capătului de cerere privind obligarea la restituirea sumelor achitate în baza actului administrativ fiscal anulat. Efectuarea cu prioritate și în mod obligatoriu a operațiunii de compensare	56
4. Respingerea cererii de eliberare a autorizației de utilizator final. Aplicarea criteriului rangului autorității emitente a actului administrativ producător de efecte juridice. Stabilirea competenței materiale în favoarea tribunalului	67
5. Condiții procedurale de aplicare a Legii nr. 72/2022. Instanța de judecată nu poate proceda în mod direct la anularea de obligații fiscale în baza Legii nr. 72/2022. Respingerea excepției lipsei de interes în declararea recursului. Aplicarea corectă de	

- către instanța de fond a normelor de drept material incidente în cauză71
6. Legea nr. 72/2022 reprezintă o lege de amnistie fiscală, iar nu temei pentru anularea actelor administrative fiscale. Lipsa interesului în analiza motivelor de casare formulate în legătură cu legalitatea/nelegalitatea actelor administrative fiscale prin care au fost stabilite obligații fiscale anulate în temeiul Legii nr. 72/2022. Neîndeplinirea condițiilor de acordare a despăgubirilor solicitate în temeiul art. 18 alin. (3) din Legea nr. 554/2004.....76
7. Anularea de obligații fiscale în temeiul Legii nr. 209/2015. Legalitatea emiterii actelor administrative fiscale și reținerea corectă de către instanța de fond a incidenței în cauză a dispozițiilor legale privind anularea unor obligații fiscale. Legiuitorul a continuat politica de anulare a obligațiilor fiscale prin adoptarea Legii nr. 72/202279
8. Aplicarea în timp a dispozițiilor art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004, modificate prin Legea nr. 212/2018. Audierea persoanei în sarcina căreia este stabilită răspunderea solidară. Nulitatea deciziei de răspundere solidară constatată greșit de instanța de fond. Admitere recurs, casare cu reținere și, în rejudecare, respingerea acțiunii ca neîntemeiată.....94
9. Contestarea actelor fiscale de către terți. Calitate procesuală activă. Încălcarea principiului disponibilității prin schimbarea cadrului procesual activ.....105
10. Invocarea unor motive de nelegalitate direct în cadrul acțiunii în anulare, iar nu prin contestația administrativă. Admisibilitate. Casare cu trimitere.....108
11. Principiul *ne bis in idem*. Neîndeplinirea condițiilor de aplicare. Inexistența elementelor *idem* și *bis*113
12. Calitatea de subiect al raportului juridic fiscal și calitatea de persoană vătămată în sensul Legii nr. 554/2004. Radierea societății comerciale după suspendarea soluționării contestației administrative. Legitimarea procesuală activă a fostului administrator al societății radiate.....122

-
13. Raportul juridic fiscal. Desfășurarea activității economice de către reclamantă în asocierie cu soțul. Asimilarea cu asocierile fără personalitate juridică. Suportarea obligațiilor fiscale. Solidaritate legală. Refacerea inspecției fiscale. Aplicarea principiului proporționalității și exonerarea de la plata accesoriilor fiscale aferente obligațiilor fiscale principale 126
 14. Aplicarea în timp a dispozițiilor art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004, modificate prin Legea nr. 212/2018. Prevalența conținutului economic al operațiunilor/tranzacțiilor față de forma juridică în care sunt prezentate. Dreptul de apreciere al organului fiscal asupra relevanței stărilor de fapt fiscale 144
 15. Operațiuni premergătoare emiterii actelor administrative fiscale. Nerespectarea procedurii de comunicare a avizului de inspecție fiscală. Necesitatea dovedirea vătămării cauzate de viciile procedurii de comunicare 156
 16. Operațiuni premergătoare emiterii actelor administrative fiscale. Procesul-verbal de control antifraudă. Natura juridică..... 160
 17. Nulitatea actului administrativ fiscal. Anularea obligațiilor fiscale. Necesitatea diferențierii nulității actului administrativ fiscal de anularea obligațiilor fiscale conținute de actul administrativ fiscal 166
 18. Stabilirea momentului de început al activității economice. Tranzacții imobiliare. Excepții de la prevalența fondului asupra formei pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA. Aplicarea principiului proporționalității în privința cuantumului penalităților stabilite de organele fiscale..... 174
 19. Principiul neretroactivității legii fiscale. Modificări legislative privind impozitarea în cazul turnurilor de susținere a turbinelor eoliene. Implicațiile anulării Deciziei nr. 5/2014 a Comisiei fiscale centrale 188
 20. Optimizare fiscală. Fraudă fiscală. Răspundere fiscală. Răspundere penală. Practici abuzive în materie de TVA. Evaziune fiscală în formă continuată. Achiziții intracomunitare. Mecanism fraudulos privind deducerea ilegală de TVA..... 192

-
21. Principiul securității juridice. Tranzacții imobiliare. Calitatea de persoană impozabilă și caracterul de continuitate al activității desfășurate254
 22. Principiul „*non bis in idem*”. Ordonanță de clasare. Stabilirea bazei de impunere prin estimare. Cerere de intervenție accesorie formulată de administratorul societății reclamante. Respingere acțiune. Respingere recursuri262
 23. Cadrul legal în materie de TVA. Condiții de recunoaștere a dreptului de deducere a TVA. Avans achitat pentru achiziția unui imobil. Promisiune de vânzare-cumpărare. Nefinalizarea achiziției.....269
 24. Durata de efectuare a inspecției fiscale. Prelungire pentru motive întemeiate. Caracterul nereal al tranzacțiilor.....275
 25. Principiul unicității inspecției fiscale. Metoda de control prin sondaj. Reverificarea obligațiilor fiscale ca urmare a apariției unor date suplimentare. Cerere principală. Cerere conexă. Admitere cereri la judecata în fond. Admitere recursuri, casarea sentinței recurate și, în rejudecare, respingerea cererilor ca neîntemeiate279
 26. Principiul „*accessorium sequitur principale*”. Admisibilitatea cererii de anulare a actelor administrative fiscale de stabilire a accesoriilor fiscale. Notificarea obligațiilor fiscale restante anterior publicării listei debitorilor pe pagina de internet a organelor fiscale. Admisibilitatea cererii de anulare.....288
 27. Regimul special de taxare pentru TVA. Reguli de aplicare.....296
 28. Garanția pentru plata accizelor. Produse accizabile scutite de plata accizelor. Nelegalitatea actului prin care s-a stabilit garanția305
 29. Accize. Antrepozit fiscal. Încadrarea tarifară a produsului energetic livrat. Deplasarea produselor între antrepozite fiscale. Regim suspensiv de accize. Condiții.....312
 30. Stabilirea stării de fapt fiscale. Refacerea evidenței contabile. Implicații fiscale.....329

INTRODUCERE

Lucrarea de practică judiciară relevantă pentru problematica ridicată de soluționarea litigiilor în care autoritățile fiscale au calitatea de parte în proces, intitulată „Litigii fiscale”, continuă demersul științific inițiat printr-o altă lucrare de referință pentru acest domeniu, „Acțiunile judiciare în materie fiscală”, contribuind la consolidarea cunoașterii subiecților analizați și la mai buna și corectă înțelegere a temelor abordate.

Lucrarea prezintă într-un mod structurat și ușor de studiat problematica litigiilor cu autoritățile fiscale care administrează creanțe fiscale, astfel cum este reflectată într-o serie de decizii relevante din jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție din ultimii trei ani.

Prezentarea cazurilor în volume diferite a avut drept obiectiv realizarea unui instrument de lucru util și eficient prin raportare la specializarea practicienilor din domeniul fiscal și la diversitatea situațiilor fiscale litigioase rezultate din aplicarea legislației fiscale și contabile.

Lucrarea este structurată în patru volume, corespunzător problematicii pe care o implică diferitele categorii de litigii cu autoritățile fiscale care administrează creanțe fiscale și competenței instanțelor care judecă astfel de cauze.

Volumul I, având titulatura „Cadrul normativ și conceptual specific litigiilor fiscale”, cuprinde, în principal, cazuri relevante din practica judiciară recentă care se referă la interpretarea și aplicarea unor acte normative de bază pentru procedurile administrative și judiciare din domeniul fiscal, precum și la conceptele specifice procedurii fiscale, cum ar fi raportul juridic fiscal, actul administrativ fiscal, creanțele fiscale și obligațiile fiscale.

Volumul II, „Contestarea actelor administrative fiscale”, are în vedere în prim plan problematica litigiilor privind stabilirea creanțelor fiscale principale și a creanțelor fiscale accesorii, așadar a litigiilor fiscale de competența instanțelor specializate de contencios administrativ și fiscal.

În acest volum au fost incluse, în principal, cazuri relevante din contenciosul administrativ fiscal referitoare la acțiunile judiciare de contestare a actelor administrative fiscale și cererile de suspendare a executării, precum și cazuri care privesc repararea prejudiciilor față de

contribuabilii/plătitorii care se consideră vătămați în drepturile lor prin actele nelegale emise de autoritățile fiscale în procedurile de administrare a creanțelor fiscale.

Cazurile relevante din practica judiciară recentă care se referă la contestarea deciziilor de răspundere solidară și a deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii au fost cuprinse în volumul III, în considerarea faptului că aceste decizii privesc în mod direct activitatea de colectare a creanțelor fiscale, iar nu stabilirea de impozite, taxe și contribuții sociale.

Competența de soluționare a acțiunilor judiciare de contestare a deciziilor de răspundere solidară și a deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii ar fi trebuit să aparțină în exclusivitate instanțelor civile, iar nu instanțelor de contencios administrativ și fiscal, cum este în prezent.

Volumul III, având titulatura, „Recuperarea creanțelor fiscale și răspunderea civilă delictuală în materie fiscală”, cuprinde, în principal, cazuri relevante din practica judiciară recentă referitoare la stabilirea competenței în privința unor acțiuni judiciare specifice executării silită a creanțelor fiscale, cum ar fi, contestația la executare silită în materie fiscală, numirea curatorului fiscal pentru procedura de executare silită și menținerea poprii.

În acest volum au fost incluse, în capitole distincte, și cazurile relevante identificate în legătură cu măsurile asigurătorii de natură fiscală și răspunderea solidară a altor persoane pentru obligațiile fiscale datorate de debitorii fiscali, având în vedere că instituirea acestor măsuri și stabilirea răspunderii solidare privesc domeniul colectării creanțelor fiscale și răspunderea civilă delictuală în materie fiscală.

Actuala partajare de competență în cazul măsurilor asigurătorii de natură fiscală între instanțele de contencios administrativ și fiscal și instanțele civile, după cum este vorba de etapa instituirii lor sau de etapa punerii în executare, nu se justifică, din moment ce măsurile asigurătorii au legătură directă cu recuperarea creanțelor fiscale, iar nu cu stabilirea de impozite, taxe și contribuții sociale.

Același raționament al legăturii directe cu recuperarea creanțelor fiscale poate fi aplicat și în cazul deciziilor de răspundere solidară, ca formă specială de răspundere civilă delictuală în materie fiscală, motiv pentru care și în cazul litigiilor care privesc deciziile de răspundere

solidară, competența de soluționare ar fi trebuit să aparțină instanțelor civile.

Tot în volumul III a fost inclusă și o cazuistică relevantă pentru acțiunile judiciare în răspundere civilă delictuală derivate din cauzele penale de evaziune fiscală, care intră în competența instanțelor civile.

Volumul IV, cuprinde, sub titulatura „Acțiuni civile exercitate de autoritățile fiscale în procesele penale de evaziune fiscală”, cazuri relevante referitoare la problematica ridicată de soluționarea laturii civile în procesele penale de evaziune fiscală și de aplicare a cauzei speciale de nepedepsire introdusă prin Legea nr. 55/2021, în situațiile de achitare, în condițiile legii, a prejudiciilor cauzate bugetului general consolidat al statului.

Raportat la caracterul obligatoriu al măsurilor asigurătorii în cazul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în acest volum au fost incluse, cu titlu exemplificativ, și cazuri care privesc soluționarea contestațiilor formulate împotriva hotărârilor judecătorești prin care s-a dispus instituirea sau, după caz, menținerea măsurilor asigurătorii.

1. Ierarhia actelor normative incidente. Prețuri de transfer. Situație de fapt incomplet stabilită la judecata în fond. Admitere recurs declarat de autoritățile fiscale și trimiterea cauzei spre rejudecare. Limitele rejudecării stabilite prin considerentele deciziei instanței de recurs

Recalcularea intervalelor de comparabilitate în vederea ajustării prețurilor de transfer, prin includerea în eșantionul de comparabilitate și a societăților care au înregistrat pierderi operaționale, este justificată de necesitatea asigurării reprezentativității eșantionului comparabil, având în vedere că studiile de comparabilitate reflectă mai fidel condițiile de piață dacă au la bază un eșantion mai mare de societăți comparabile.

Ajustarea prețurilor de transfer, pentru activitățile de producție și distribuție, în baza intervalelor intercuartile stabilite prin includerea în eșantionul de comparabilitate a rezultatelor financiare ale societăților care au înregistrat pierderi operaționale, se realizează prin raportare la valoarea mediană a intervalului cuartil, iar nu prin utilizarea primei cuartile a intervalului intercuartil.

În privința cadrului legal aplicabil, sub aspectul ierarhiei actelor normative, instanța de fond a reținut în mod greșit că pentru perioada de referință (2011-2015), inspecția fiscală ar fi justificat eronat alegerea medianei intervalului intercuartil pe baza OPANAF nr. 222/2008.

Astfel, instanța de fond a constatat în mod nelegal și în afara limitelor investiției, având în vedere că nelegalitatea OPANAF nr. 222/2008 nu făcea obiectul acțiunii, că „prin dispozițiile art. 2 alin. (3) din Anexa 1 se restrâng în mod nelegal limitele în care autoritățile fiscale sunt chemate să procedeze la ajustare, astfel cum aceste limite au fost trasate prin acte normative cu forță superioară, respectiv prin prevederile Codul fiscal, dar și prin recomandările interna-

ționale (Liniile directoare OCDE) la care H.G. nr. 44/2004 și OPANAF nr. 222/2008 se raportează”.

Soluția instanței de fond care, contrar prevederilor art. 2 alin. (3) din Anexa nr. 1 la OPANAF nr. 222/2008, a apreciat că pentru activitatea de producție și distribuție, ajustările se impuneau a fi calculate prin raportare la prima cuartilă a intervalului intercuartil, iar nu la mediană, este greșită, fiind de natură să lipsească de efecte prevederi din acte normative aflate în vigoare.

În acest sens, ICCJ-SCAF a reținut că: „Liniile directoare nu se aplică cu prioritate în raport de dreptul intern, sunt recomandări care oferă principii și standarde fără caracter obligatoriu, astfel că se aplică în limitele permise de normele interne, fără a fi de natură să înlăture de la aplicare dispoziții din acte normative interne în vigoare”.

Prin urmare, ICCJ-SCAF a stabilit că „valoarea mediană nu poate fi calificată ca fiind contrară recomandărilor din Liniile Directoare”, cum greșit a apreciat instanța de fond în cazul respectiv.

- OPANAF nr. 222/2008
- OPANAF nr. 442/2016
- Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE
- C. pr. civ.: art. 488 alin. (1) pct. 6 și 8

*(Decizia nr. 856/16.02.2023,
pronunțată de ICCJ-SCAF, www.iccj.ro)*

Prin Decizia nr. 856/2023¹ a fost respins ca nefondat recursul declarat de recurenta-reclamantă și admise recursurile formulate de recurențele-pârâte împotriva sentinței civile nr. 59/2021², sens în care a fost casată sentința recurată și trimisă cauza spre judecare la aceeași instanță.

¹ Decizia nr. 856/16.02.2023, pronunțată de ICCJ-SCAF (www.iccj.ro).

² Prin sentința civilă nr. 59/11.06.2021, pronunțată de C. Ap. Bacău, s. a II-a civ., de contencios administrativ și fiscal, a fost admisă în parte acțiunea formulată de reclamanta A în contradictoriu cu pârătele ANAF-DGSC și AJFP Bacău, a fost anulată în parte Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 126/15.03.2018 și Decizia de modificare a bazei

În examinarea criticilor de nelegalitate, invocate de recurenta-reclamantă și de recurențele-pârâte în susținerea motivelor de casare prevăzute de art. 488 alin. (1) pct. 6 și pct. 8 C. pr. civ., ICCJ-SCAF a reținut următoarele argumente de fapt și de drept relevante pentru înțelegerea problematicii prețurilor de transfer:

„49. Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. F-BC 274 din 28.07.2017, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Activitatea de inspecție fiscală, ca urmare a inspecției fiscale ce a vizat A. SA pentru perioada 1.01.2011-30.06.2016, s-a dispus diminuarea pierderii fiscale de 116.115.862 RON, declarată prin declarația D101 aferentă anului 2015, cu suma de 30.029.633 RON.

50. Împotriva Deciziei nr. F-BC 274 din 28.07.2017 a formulat contestație A. S.A, respinsă prin Decizia nr. 126/15.03.2018 emisă de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de soluționare a Contestațiilor.

51. Reclamanta a contestat Decizia nr. F-BC-274/28.07.2017 cu privire la suma de 20.987.547 RON, în ceea ce privește:

– diminuarea pierderii fiscale ca urmare a ajustării prețurilor de transfer aferente activității de producție cu suma de 16.558.273 RON: 8.014.343 RON pentru anul 2011 și 8.543.930 RON pentru anul 2013;

– diminuarea pierderii fiscale ca urmare a ajustărilor în materie de prețuri de transfer aferente contractelor de împrumut cu suma de 1.745.057 RON: 336.462 RON pentru anul 2012, 417.588 RON pentru anul 2013, 417.769 RON pentru anul 2014 și 573.238 RON pentru anul 2015;

– diminuarea pierderii fiscale în ceea ce privește activitatea de distribuție cu suma de 2.684.217 RON: 531.397 RON ca urmare a ajustării de prețuri de transfer calculată în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală (54.319 RON pentru anul 2011, 112.581 RON pentru anul 2012, 83.482 RON pentru 2013, 96.797 RON pentru anul 2014 și

de impozitare nr. F-BC-274/28.07.2017, în sensul că diminuarea pierderii fiscale stabilită de către organul fiscal la valoarea de 30.029.633 lei a fost redusă cu suma de 6.841.424 lei.

Prin acțiunea formulată, reclamanta a solicitat anularea în parte a Deciziei de modificare a bazei de impozitare nr. F-BC-274/28.07.2017, emisă de pârâta AJFP Bacău, și anularea Deciziei de soluționare a contestației administrative nr. 126/15.03.2018, emisă de pârâta ANAF-DGSC. (date extrase din Decizia ICCJ-SCAF nr. 856/16.02.2023)

184.218 RON pentru anul 2015) și 2.152.820 RON ca urmare a ajustărilor efectuate la valoarea medianei intervalului intercuartil, în locul ajustărilor efectuate la prima cuartilă a intervalului (anume 309.244 RON pentru anul 2011, 476.624 RON pentru anul 2012, 353.215 RON pentru anul 2013, 266.427 RON pentru anul 2014 și 747.310 RON pentru anul 2015).

52. Împotriva Deciziei nr. F-BC 274/28.07.2017 a formulat reclamanta acțiunea admisă în parte prin sentința recurată. A solicitat anularea în parte a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, prin care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale cumulate cu suma de 30.029.633 RON, ca urmare a ajustărilor în materie de prețuri de transfer efectuate de inspectorii fiscali în legătură cu tranzacțiile desfășurate de societate cu entitățile afiliate în perioada 1.01.2011-30.06.2016, cu privire la suma de 20.987.547 RON, și anularea Deciziei nr. 126/15.03.2018 de soluționare a contestației.

53. Din actele administrativ-fiscale contestate a rezultat că societatea A. S.A a înregistrat venituri obținute din obiectul principal de activitate declarat, respectiv din «Tăierea și rindeluirea lemnului» (cod CAEN: 1610), dar și venituri din vânzări produse finite, semifabricate și mărfuri. Până la jumătatea anului 2014, societatea a înregistrat venituri din producția și vânzarea de parchet (producție proprie sau achiziționat de la firme din grup), iar din a doua jumătate a anului 2014, societatea a înregistrat venituri din producția și vânzarea de semifabricate lemnoase necesare pentru fabricarea parchetului (cherestea, frize și lamele), precum și din vânzarea de parchet produs de alte firme din grup (din Polonia și din Ucraina).

54. Au fost reținute persoanele afiliate pentru A. SA în perioada 1.01.2010-30.06.2016, precum și derularea unui contract de împrumut de la H. încheiat înainte de perioada de referință (pentru care au fost calculate și înregistrate dobânzi în perioada 1.01.2011-31.07.2012) și două contracte de împrumut de la A. SA Polonia, societate afiliată.

55. Întrucât societatea a înregistrat pierderi contabile și fiscale în perioada 2011-2014, iar profitul din anul 2015 a fost mai mic în comparație cu veniturile înregistrate, împrejurare coroborată cu faptul că tranzacțiile derulate cu societățile afiliate au o pondere însemnată în totalul tranzacțiilor (între 60%-70% la livrări și între 20 – 40% la

achiziții), organul de inspecție fiscală a apreciat că este necesară o analiză a modului de stabilire a prețurilor de vânzare către afiliați, precum și analizarea corectitudinii prețurilor de achiziție practicate pentru achizițiile efectuate de la afiliați.

56. Prin adresa nr. x/1.11.2016, a fost solicitată contribuabilului întocmirea și înaintarea dosarului prețurilor de transfer în conformitate cu prevederile OPANAF nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmirea, conținutul și condițiile de solicitarea a dosarului prețurilor de transfer.

57. Cu adresa nr. x/17.02.2017, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău sub nr. x/20.02.2017, contribuabilul a înaintat dosarul prețurilor de transfer:

- pentru partea din rezultatul operațional aferentă activității de producție, contribuabilul a folosit «MMN, utilizând marja la costurile operaționale drept indicator al nivelului de profit pentru a determina caracterul de preț al pieței al remunerației pentru tranzacțiile desfășurate de A. SA cu entități afiliate din cadrul Grupului în contextul activității de producție»;

- pentru partea de producție, societatea a selectat 15 societăți ca fiind comparabile, iar valorile mediane determinate pentru acestea au fost: 2,82% pentru anul 2011, 2,3% pentru anul 2012, 2,66% pentru anul 2013, 3,99% pentru anul 2014, 3,61% pentru anul 2015 și 3,3% pentru semestrul I 2016;

- pentru partea de producție, marja operațională calculată la costuri (după eliminarea veniturilor și cheltuielilor extraordinare din veniturile și cheltuielile operaționale înregistrate) a fost de -10,07% pentru anul 2011, -16,76% pentru anul 2012, -9,02% pentru anul 2013, 2,55% pentru anul 2014, 14,64% pentru anul 2015 și 36,4% pentru semestrul I 2016;

- pentru partea din rezultatul operațional aferentă activității de distribuție, contribuabilul a folosit «MMN, folosind marja operațională calculată ca raport dintre profitul operațional și veniturile operaționale»;

- pentru partea de distribuție, societatea a selectat 16 societăți ca fiind comparabile, iar valorile mediane determinate pentru acestea au fost de 2,96% pentru anul 2011, 2,53% pentru anul 2012, 2,67% pentru anul 2013, 3,68% pentru anul 2014, 4,1% pentru anul 2015 și 2,62% pentru semestrul I 2016;

– pentru partea de distribuție, marja operațională calculată la venituri (după eliminarea veniturilor și cheltuielilor extraordinare din veniturile și cheltuielile operaționale înregistrate) a fost de -2,19% pentru anul 2011, -11,59% pentru anul 2012, -6,9% pentru anul 2013, -17,22% pentru anul 2014, -7,84% pentru anul 2015 și -4,1% pentru semestrul I 2016.

58. În ceea ce privește împrumuturile acordate de către afiliați, contribuabilul a folosit metoda comparării prețurilor MCP, au fost analizate cele două împrumuturi de la A. SA Polonia, iar valorile mediane determinate de contribuabil au fost următoarele:

– pentru primul împrumut: 6,01% pentru anul 2011, 5,36% pentru anul 2012, 4,96% pentru anul 2013, 4,98% pentru anul 2014, 4,59% pentru anul 2015 și 4,1% pentru semestrul I 2016.

– pentru cel de-al doilea împrumut: 4,9% pentru anul 2012, 4,72% pentru anul 2013, 4,69% pentru anul 2014, 4,23% pentru anul 2015 și 3,7% pentru semestrul I 2016.

59. Din analiza informațiilor din dosarul prețurilor de transfer, inspecția fiscală a apreciat, cu privire la activitatea de producție, faptul că, din cele 15 societăți alese ca fiind comparabile, 5 dintre ele nu respectă criteriul de independență, cu privire la activitatea de distribuție, faptul că, din cele 16 societăți alese ca fiind comparabile, 7 dintre ele nu respectă criteriul de independență.

60. Inspecția fiscală a mai reținut din tabelele care cuprind rezultatele din exploatare, atât pentru afiliați, cât și pentru terți, că în unii ani pierderea din exploatare aferentă persoanelor neafiliate este mai mare decât pierderea din exploatare aferentă persoanelor afiliate, astfel că informația a fost transmisă contribuabilului prin adresa nr. x/16.06.2017, adresă care a constituit și solicitarea completării dosarului prețurilor de transfer cu datele necesare, iar inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 16.06.2017 în vederea acordării timpului necesar de completare a dosarului prețurilor de transfer.

61. Prin adresa de răspuns nr. x/4.07.2017, contribuabilul a propus adăugarea unor societăți comparabile la eșantionul rămas după excluderea celor 12 societăți din lista inițială și a recalculat valorile mediane, a modificat distribuția veniturilor și cheltuielilor operaționale între afiliați și non-afiliați, precizând de această dată și modul de alocare a cheltuielilor,

respectiv cheile de alocare a cheltuielilor de distribuție și a celor administrative.

62. Inspecția fiscală a verificat noile valori ale veniturilor și cheltuielilor pentru afiliați și non-afiliați și a reținut că este reprezentativ eșantionul de comparabilitate după eliminarea societăților propuse inițial și că analiza comparativă ar trebui efectuată pe baza intervalului intercuartil al indicatorilor economici al acestor societăți rămase, a comunicat contribuabilului și a reținut că societatea verificată nu a formulat nicio obiecțiune scrisă sau verbală cu privire la acest considerent, motiv pentru care veniturile operaționale au fost calculate folosind valorile mediane determinate pentru eșantionul rămas după eliminarea celor 12 societăți, fiind cuprinse în anexele nr. 1.1 – 1.5 la raportul de inspecție fiscală:

– pentru partea de producție: 3,4% pentru anul 2011, 2,42% pentru anul 2012, 2,73% pentru anul 2013, 3,88% pentru anul 2014 și 3,75% pentru anul 2015;

– pentru partea de distribuție: 4,97% pentru anul 2011, 4,27% pentru anul 2012, 3,83% pentru anul 2013, 3,96% pentru anul 2014 și 5,86% pentru anul 2015.

63. În ceea ce privește dobânda înregistrată și achitată pentru împrumutul de la H. (6%/an), s-a efectuat ajustarea acesteia folosind valorile mediane din dosarul prețurilor de transfer, determinate pentru primul împrumut de la A. SA Polonia.

64. Inspecția fiscală a efectuat ajustări ale prețurilor de transfer pentru rezultatul operațional aferent tranzacțiilor derulate cu persoanele afiliate, metoda utilizată fiind metoda marjei nete acceptată de organul de control în baza informațiilor cuprinse în dosarul prețurilor de transfer, precum și pentru dobânzile înregistrate aferente împrumuturilor de la H. și A. SA Polonia.

65. Pentru ajustarea veniturilor operaționale, formulele de calcul utilizate au fost cele rezultate din metoda marjei nete selectată de contribuabil și prezentată prin dosarul prețurilor de transfer:

– pentru veniturile operaționale obținute din activitatea de producție, marja netă a fost determinată prin raportare la costurile operaționale, formula de calcul utilizată pentru determinarea veniturilor stabilite la control fiind: venituri din activitatea de producție = cheltuieli

din activitatea de producție*(100 + valoarea mediană a ratei rezultatului operațional la costuri);

– pentru veniturile operaționale obținute din activitatea de distribuție, marja netă a fost determinată prin raportare la veniturile operaționale, formula de calcul utilizată pentru determinarea veniturilor stabilite la control fiind: venituri din activitatea de distribuție = cheltuieli din activitatea de distribuție/(100 – valoarea mediană a ratei rezultatului operațional la costuri)*100;

– pentru cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor de la afiliați, valoarea deductibilă fiscal stabilită la control a fost calculată prin aplicarea valorii mediane a ratei dobânzilor din dosarul prețurilor de transfer.

66. Formulele de calcul pentru rezultatul operațional, valorile veniturilor și cheltuielilor luate în calcul au fost cele determinate de contribuabil după diminuarea cu veniturile și cheltuielile extraordinare. Ca urmare a ajutărilor efectuate, au fost stabilite următoarele diminuări ale pierderilor fiscale declarate de contribuabil: pentru anul 2011 – 9.107.267 RON; pentru anul 2012 – 2.973.005 RON; pentru anul 2013 – 11.141.120 RON; pentru anul 2014 – 3.091.266 RON; pentru anul 2015 – 3.716.884 RON. În consecință, pierderea fiscală de 116.115.862 RON, declarată de contribuabil, a fost diminuată cu suma de 30.029.633 RON.

67. Motivul de casare prevăzut de art. 488 alin. (1) pct. 6) C. pr. civ., «hotărârea nu cuprinde motivele pe care se întemeiază sau când cuprinde motive contradictorii ori numai motive străine de natura cauzei», invocat atât de recurenta reclamantă, cât și de recurentele pârâte, este nefondat.

68. Recurentele pârâte au invocat faptul că hotărârea nu cuprinde motivele pe care se întemeiază sau cuprinde motive contradictorii, faptul că hotărârea este bazată în principal pe susținerile reclamantei și pe constatările expertului fiscal, fără a ține seama de apărările formulate, fără a lua în considerare și a analiza dispozițiile legale aplicabile.

69. Raportat la dispozițiile art. 425 alin. (1) lit. b) C. pr. civ., potrivit cărora hotărârea va arăta motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază soluția, arătându-se atât motivele pentru care s-au admis, cât și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților, Înalta Curte constată, din examinarea sentinței recurate, că aceasta cuprinde motivele de fapt și de drept pe care instanța le-a avut în vedere pentru admiterea în parte a