

DECIZIA nr.1977

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii -Inspectie Fiscala, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii si priveste obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

In data de.. Societatea X depune "Completare a Contestatiei" , prin avocat, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura si a corespondentei la avocatul ales si imputernicit cu primirea corespondentei .

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actului administrativ fiscal contestat, prin remiterea acestuia contribuabilului sub semnatura, conform adresei existente in copie la dosarul contestatiei si depunerea contestatiei in.., inregistrata la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

De asemenea, Completarea la Contestatie formulata de societate, prin avocat, inregistrata la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala .

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Prin contestatia inregistrata la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, pe motiv ca, constatarile organelor de inspectie fiscala din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii, sunt neintemeiate si nefondate.

1.Impozitul pe profit;

Societatea contestatara nu este de acord cu diminuarea pierderii si nici cu impozitul pe profit stabilit suplimentar pe perioada 01.01.2012-31.12.2017, din urmatoarele motive:

1.1.Referitor la pretul de transfer , societatea contestatara nu este de acord cu ajustarile facute de organele de inspectie fiscala; considera ca acestea nu au luat in considerare motivele economice, obiective pentru care societatea a inregistrat pierderi operationale din perioada de inceput de activitate (anul 2012) si anul 2014 precum si

impactul acestor motive asupra rezultatului operational inregistrat de societate in perioada 2012-2017.

Societatea contestatara arata ca în anul 2012, Societatea X s-a aflat inca in perioada de inceput de activitate, perioada in care, inerent, apar o serie de probleme si de costuri generate:de punerea în functiune a liniilor de productie,de gasirea si pregatirea personalului direct implicat în activitatea de productie, de calibrarea liniilor si capacitatii de productie cu volumele solicitate/comandate spre productie, etc,volumele, de productie inca mici, coroborate cu perioada, de pregatire a personalului direct implicat in activitatea de productie,probleme care influenteaza rezultatele inregistrate de orice societate aflata la inceputul activitatii sale si, implicit, si pe cele înregistrate de societate în acest an.

Societatea contestatara arata ca insasi Ghidul OECD în materie de preturi de transfer accepta faptul ca societatile afiliate, la fel ca si companiile independente, pot suporta pierderi reale, datorita costurilor masive de început datorate conditiilor economice nefavorabile, ineficientei sau altor motive economice legitime; in acest sens invoca dispozitiile pct.1.70 din sectiunea D3 a Ghidului OCDE si pct 1.60 din cadrul sectiunii D1.2.5 din Ghidul OCDE si sustine ca este rezonabil din punct de vedere economic ca în perioada de start-up o societate sa inregistreze costuri semnificative de debut de activitate si astfel sa inregistreze rezultate mai slabe, avand în vedere investitiile semnificative efectuate si a competitia din piata care pune presiune pe preturile practicate.

Societatea contestatara sustine ca rezultatul negativ înregistrat, la nivel operational, în anul 2012, se datoreaza in principal investitiilor facute in echipamente si utilaje de productie specifice acestui segment de activitate, concretizate în cheltuieli cu amortizarea ridicata, pregatirea personalului, testarea si punerea în functiune a liniilor de productie, factori care au contribuit la inregistrarea unor cheltuieli operationale mai ridicate în anul 2012 comparativ cu perioada care a urmat.Societatea a debutat în industria de articole vestimentare de lux la finele anului 2010, aceasta nefiind matura în anul 2012 din cauza faptului ca atat in anul 2011 cat si în cursul anului 2012, a fost în plin proces de dezvoltare a activitatii sale, inregistrand astfel costuri semnificative atat pe segmentul de personal, cat si pe segmentul de investiii privind diverse masinarii si instalatii tehnice necesare liniilor de productie.

In contestatia formulata societatea arata grafic, evolutia numarului de angajati în perioada 2010-2017, respectiv numarul de angajati inregistrati la debutul activitatii era de.. de angajati iar in prezent , societatea are .. de angajati.

De asemenea, prin tabelul inserat in contestatia formulata societatea prezinta evolutia cifrei de afaceri înregistrata în cursul perioadei analizate, si în paralel, numarul de angajati ai acesteia în cadrul aceleiasi perioade, rezultand ca cifra de afaceri înregistrata a crescut pe masura ce numarul de angajati ai societatii a crescut, existand o legatura directa între cresterea costurilor inregistrate cu salariile si veniturile inregistrate de societate.

In contestatia formulata societatea contestatara sustine ca, exceptand Societatea D, societatile selectate ca si comparabile, din punct de vedere al activitatii derulate, sunt societati mature pe piata din România, fiind înfiintate cu multi ani înaintea societatii X, fapt care se reflecta si in eficienta si rentabilitatea lor; in tabelul inserat in contestatie societatea contestatara enumera societatile selectate ca si comparabile precum si anul de infiintare a acestora.

Astfel, considera ca nu se justifica ajustarea rezultatului societatii care se afla in perioada de inceput de activitate la nivelul societatilor mult mai mature pe piata,care au depasit de mult aceasta perioada de inceput de activitate si ale caror rezultate înregistrate în perioada 2011 - 2016 nu mai sunt afectate de investitii masive efectuate în perioada de început de activitate,cheltuieli semnificative cu pregatirea personalului nou angajat si lipsit de experienta în domeniul specific în care societatea opereaza, cheltuieli semnificative cu

calibrarea liniilor si capacitatii de productie cu volumele solicitate spre productie, volume de productie reduse, inerente perioadei de inceput de activitate a oricarei societati.

Pentru motivele prezentate , societatea considera incorecta ajustarea preturilor de transfer realizata de catre echipa de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala.

1.2.Cu privire la cheltuielile cu serviciile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata, societatea contestatara arata ca:

- in luna septembrie 2014 a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu serviciile, facturate de Societatea din Franta;

-pe perioada 2013-2016 a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu serviciile facturate de catre PF din Franta ;

-pe perioada 2013-2017 a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli reprezentand contravaloare chirie apartament situat in Franta;

Cu privire la natura serviciilor facturate de Societatea P si de catre dna. PF, societatea contestatara, sustine ca , activitatea tehnicianului francez consta in studiul, analiza si realizarea tiparului produselor ce urmeaza a fi fabricate si interrelationare cu tehnicienii in industria textila de la sediul societatii si punctului de lucru pentru stabilirea tuturor detaliilor anterioare procesului final de realizare a tiparului ce urmeaza sa fie utilizat precum si faptul ca prestatorul de servicii a asigurat interfata intre societate si clienti pentru stabilirea tuturor detaliilor.

Cu privire la serviciile furnizate de societatea din Franta, societatea contestatara sustine ca acesta a furnizat serviciile tehnicienilor francezi, care prin experienta dar si prin buna cunoastere a practicilor de realizare a tiparelor, croire si coasere, precum si a portofoliului de clienti, au contribuit la buna desfasurare a procesului de fabricare a comenzilor primite. Principalele activitati desfasurate de tehnicienii francezi au fost: reprezentarea societatii în relatia cu clientii, supravegherea colectiilor si ulterior a productiei, a croitului, controlul pieselor realizate de catre departamentul de colectie si ulterior cel de productie, formarea continua a personalului confectioner -asamblor si consultanta in achizitia de materiale.

O alta activitate a tehnicienilor francezi consta in verificarea tiparelor si adaptarea lor astfel incat produsul finit sa corespunda cu comanda primita de la client, crearea împreuna cu echipa de colectie a unui TDS-prima bucata pentru observarea eventualelor erori si corectarea lor, transmiterea catre client a TDS-ului si a fisei de productie în vederea primirii acceptului de lansare spre manufactura.

Societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal potrivit caruia pentru ca cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii sa fie deductibile fiscal serviciile trebuie sa fie efectiv prestate , justificate cu documente si contribuabilul sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Cu privire la prestarea efectiva a serviciilor, societatea contestatara mentioneaza ca pe parcursul inspectiei fiscale reprezentantii societatii au pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala contractele in baza carora societatea X a primit servicii de la societatea P si PF din Franta.

Cu privire la justificarea prestarii efective a serviciilor, societatea anexeaza la dosarele de activitate ale angajatei Societatii P care cuprind descrierea modelelor ce urmeaza a fi fabricate, modificarile de tipar ce trebuie urmate si indicatii tehnice in vederea realizarii conforme a produselor, notite date la intalnire cu clientii si transmise apoi catre angajatii societatii din Romania pentru a fi puse în practica; notitele luate, au fost redactate in limba romana de angajatul societatii in functia de tehnician industria textila, la momentul respectiv fiind persoana de legatura dintre tehnicianul francez si angajatii X

pentru a fi implementate în procesul de producție, pentru a se asigura ca se îndeplinesc solicitările clienților.

Societatea contestată anexează decontul orar al activității în cadrul cursurilor susținute de către PF angajaților Societății X și arată că PF deține un atestat privind capacitățile sale de a forma profesional alte persoane precum și faptul că aceasta era la dispoziția Societății X (fizic sau online) ori de câte ori era necesară intervenția acesteia. Susține că poate pune la dispoziție dovada faptului că tehnicienii francezi s-au deplasat la sediul societății (biletele de avion aferente deplasărilor); PF s-a conectat prin intermediul internetului (spre exemplu Skype, videoconferință) cu angajații societății oferind suportul necesar ori de câte ori a fost nevoie pentru a îndruma /ghida angajații societății.

Invoca în susținere Decizia emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, unde se menționează cu privire la serviciile facturate de către societatea X către Y în perioada... ca: "[...] *O atare împrejurare demonstrează asadar, cu evidența, producerea efectiv a rezultatului serviciilor ce au fost contractate de recurenta-reclamanta.*"

Mai mult, în cuprinsul aceleiași Decizii, se stipulează ca: "[...] *În susținerea unei atare interpretări sunt și considerentele cuprinse în Hotărârea CJUE pronunțată în Cauza C-463/14. Aplicabile mutatis mutandis, în cuprinsul carora se arată, între altele, ca notiunea de "prestare de servicii în sensul art. 24 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE privind TVA-ul cuprinde și contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului. "O atare împrejurare face ca volumul și natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă remunerația, să nu fie elementul esențial, în calificarea prestării serviciilor."*

Societatea contestată susține că, contractul încheiat cu PF prevede un onorariu lunar fix, deci tip abonament, prin care PF este în fapt la dispoziția societății și solicită luare în considerare a Deciziei ÎCCJ menționată mai sus.

Totodată, societatea contestată susține că dovada prestării efective a serviciilor o reprezintă evoluția și dezvoltarea societății respectiv evoluția cifrei de afaceri și a numărului de angajați. Creșterea cifrei de afaceri a societății a avut la bază mai multe aspecte și anume:

-Calitatea produselor realizate de societate, aceasta fiind urmare serviciilor de formare tehnică prestate de societatea P și de către PF;

-Nivelul de instruire/capacitatea tehnică a personalului societății, nivel care a crescut odată cu cursurile/training-urile/indicatiile realizate de societatea P și de către PF. În acest context arată că deși numărul angajaților societății nu a crescut semnificativ în perioada 2012-2017, cifra de afaceri a societății s-a dublat în această perioadă, aspect care relevă evoluția (din punct de vedere tehnic) angajaților societății precum și calitatea produselor realizate;

-îmbunătățirea procesului de producție (de la croire până la realizarea produsului finit), aspect care se datorează serviciilor primite de la societatea P și de la PF, în perioada 2012-2017.

Pentru motivele prezentate mai sus, societatea contestată consideră că fiind nefondate constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la acest capăt de cerere.

Cu privire la condiția ca, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, societatea contestată menționează faptul că determinarea necesității unor anumite achiziții de servicii reprezintă exclusiv responsabilitatea persoanei impozabile achizitoare, aceasta fiind determinată de aspecte comerciale care țin de desfășurarea activității sale economice. Consideră că, orice societate comercială este liberă să-și structureze politicile comerciale de achiziții și livrări/prestări așa cum consideră aceasta, și bineînțeles în limitele cadrului legal și fiscal

aplicabil.

Reprezentantul Societatii X a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscală explicatii cu privire la necesitatea efectuării cheltuielilor mai sus mentionate atat verbal (pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale) cat si în scris (in notele explicative date de administratorul societatii) si anume ca:

-X este o societate comerciala ce desfasoara activitatea principala în domeniul confectionarii articolelor de imbracaminte, ca si caracteristica si individualitate fiind imbracamintea de lux si haute-couture. Originalitatea acesteia consta in capacitatea de a pune in practica un proces industrial complex menit sa raspundă tuturor cerintelor de calitate comparabile cu produse fabricate în tari precum Franta. Astfel, avand in vedere specificul industriei in care societatea isi desfasoara activitatea precum si standardele privind calitatea si originalitatea impuse de industrie, serviciile cu privire la studiul, analizarea si crearea tiparelor ce urmeaza a fi produse sunt impetuos necesare. In acest context mentionam si faptul ca activitatea societatii nu presupune realizarea produselor în serie (normate), acestea fiind produse de lux. Un alt aspect important în acest caz este faptul ca activitatea societatii este structurata in doua mari segmente, respectiv realizarea de confectii textile de lux pentru femei si realizarea confectiilor textile pentru barbati.

Astfel, luand în considerare cele două segmente de business, mai mult decât servicii generale de analiză, realizare tipare, croire, etc, societatea a avut nevoie de acest tip de servicii specific, pentru fiecare segment .

De asemenea, precizeaza faptul ca, pe plan local nu exista institutii de invatamant (publice sau private) sau alte organisme care sa aiba capacitatea de a oferi formare profesionala in ceea ce priveste confectiile de lux, aspect care conduce la lipsa resurselor umane specializate în acest domeniu. Astfel, în vederea desfasurarii activitatii economice si a îndeplinirii standardelor impuse de clientii externi, societatea a fost nevoita sa apeleze la un specialist in domeniu, care este un tehnician specializat în activitati de design, avand totodata cunostinte privind software-ul Lectra (specializat pe industria haute couture), cunostinte pe care le -a transmis si angajatilor societatii din Romania si fara de care evolutia societatii nu era una ascendenta.

Totodata, in vederea sustinerii necesitatii serviciilor mai sus prezentate, faptul ca una dintre cerintele de baza a clientilor a fost tocmai ca, procesul de creatie si fabricatie să fie supervizat de tehnicieni din partea P.

Referitor la constatarea echipei de inspectie fiscala cu privire la faptul ca potrivit datelor din sistemul VIES rezulta ca operatorul intracomunitar PF din Franta nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X si la faptul ca "potrivit datelor din sistemul VIES rezulta ca operatorul intracomunitar P din Franta nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X, societatea contestatara sustine ca potrivit legislatiei în vigoare, deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile nu este conditionata de declararea respectivelor servicii de catre prestatorul intracomunitar.

1.2.2 Cu privire la cheltuielile cu inchirierea apartamentului situat in Paris, pentru administratorul societatii ,respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatara , motiveaza contestatia in sensul ca:

Avand în vedere specificul industriei in care Societatea X isi desfasoara activitatea precum si renumele (putin cunoscut) Romaniei la nivel european, este necesara deplasarea dnei.. la Paris in vederea efectuării unor demersuri comerciale, societatea preferand aceasta modalitate decat cea a unui hotel si a diurnei pentru dna.

Reaminteste ca, Societatea X isi desfasoara activitatea in industria confectiilor de lux, industrie asociata cu Franta/Paris precum si cu standarde foarte ridicate din partea clientilor care sunt foarte reticenti in a colabora cu o societate din România în acest sens; mentioneaza ca, desi în general contractele sunt semnate între clientii finali si societatea

P, Societatea X este beneficiarul indirect al demersurilor realizate de dna. Cu alte cuvinte, cheltuielile aferente chiriei apartamentului situat în Paris înregistrate de societate au generat venituri impozabile ca urmare a desfasurarii activitatii societatii pentru clientii indirecti.

De asemenea, precizeaza faptul ca, daca Societatea X nu ar fi asociata cu Societatea P, respectiv clientii finali ar refuza colaborarea directa cu societatea X, aspect care ar conduce la scaderea veniturilor societatii din Romania sau chiar la suspendarea activitatii societatii. Contractul incheiat cu..., demonstreaza faptul ca, dna reuseste uneori (ca urmare demersurilor realizate si totodata asocierii societatii X cu societatea P si implicit cu Franta) sa obtina contracte direct pentru X.

Pentru motivele prezentate societatea contestatara considera ca fiind nefondata constatarea echipei de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile aferente inchirierii apartamentului în Paris.

2. Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate, societatea contestatara sustine ca, constatarile organelor de inspectie fiscala sunt neintemeiate din urmatoarele motive:

În ceea ce priveste realitatea serviciilor, societatea contestatara invoca principiul neutralitatii taxei care este unul dintre principiile care stau la baza sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul UE si care, deseori, este invocat în deciziile emise de către Curtea de Justitie a Uniunii Europene (numită în continuare „CJUE”) în judecarea diverselor cazuri privind TVA, potrivit caruia contribuabilii au dreptul la deducerea TVA facturata de catre alte persoane impozabile pentru serviciile/bunurile achizitionate si utilizate în vederea efectuării de operatiuni care dau drept de deducere a TVA; acest principiu este transpus si în legislatia locala in materie de TVA, respectiv art. 297, alin. (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si pct. 67, alin. 1-3 din Normele de Aplicare a Titlului VII din Codul Fiscal ; invoca totodata dispozitiile art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si pct.69 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, societatea contestatara considera ca pentru deducerea TVA, singura cerinta consta in detinerea unei facturi corect întocmite, iar deductibilitatea TVA trebuie analizata strict pe baza prevederilor art. 297 - 301 din Codul Fiscal, ce nu impune conditia prezentarii prealabile a unor documente justificative, cum ar fi contracte de prestari servicii.

Totodata, sustine ca, trebuie avute în vedere si principiile enuntate de CJUE (în decizia în cazul C-286/94 Garage Molenheide) care mentioneaza ca, desi Statele Membre pot implementa anumite masuri formale, acestea nu trebuie sa depaseasca ceea ce este necesar pentru colectarea taxei si prevenirea evaziunii fiscale. Aceste masuri nu pot fi folosite în asa fel incat sa puna in discutie in mod sistematic deducerea TVA, principiu fundamental al sistemului comun de TVA. Din perspectiva TVA, facturile emise de prestatori, întocmite in conformitate cu prevederile art. 319, alin (20) din Codul Fiscal, sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere, iar negarea acestui drept pe motive formale, cum ar fi insuficienta unor documente conexe, neprevazute de legislatie, este injusta si neconforma cu principiile de TVA consemnate si de jurisprudenta CJUE.

Societatea contestatara sustine ca legislatia nationala aplicabila în materie de TVA stabileste cu claritate conditiile de exercitare a dreptului de deducere, respectiv ca achizițiile efectuate sa aiba legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile si sa detina o factura, acestea fiind singurele conditii necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Societatea sustine ca a dat dovada de cooperare si buna-credinta în relatia cu organele fiscale competente, punand la dispozitia acestora documentele prevazute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, si în plus, contractele încheiate cu furnizorii.

În ceea ce privește utilizarea serviciilor achiziționate în vederea desfășurării activității economice, societatea contestată susține că serviciile prestate, în cauză, prin însăși natura lor, nu se pretează a fi utilizate pentru uzul personal, adică pentru activități neeconomice. Activitatea economică a Societății nu a continuat tranzacții ce nu dau drept de deducere a TVA și, prin urmare, acestea au fost, în mod evident, aferente efectuării de operațiuni taxabile.

Considera că ignorarea realității tranzacțiilor desfășurate și a intenției legiuitorului, prin respingerea dreptului de deducere a TVA, pe motivul că societatea nu ar fi utilizat serviciile achiziționate în vederea desfășurării de activități taxabile, contravine prevederilor menționate în legislația comunitară și locală în materie de TVA și constituie un abuz.

Cu privire la necesitatea și oportunitatea serviciilor, societatea contestată susține că din perspectiva legislației de TVA, atât cea locală, cât și cea comunitară, precum și în baza jurisprudenței CJUE, orice TVA aferentă unei achiziții de bunuri/servicii care sunt direct legate de prestarea unei activități care permite exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie acceptată pentru deducere; nici Codul Fiscal și nici Directiva Europeană 112/2006 privind TVA, nu conțin vreo prevedere legată de necesitatea și oportunitatea achizițiilor de bunuri/servicii, care să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA de acest aspect.

Considera că determinarea necesității unor anumite achiziții de bunuri/servicii reprezintă exclusiv responsabilitatea persoanei impozabile achizițoare, aceasta fiind determinată de aspecte comerciale care țin de desfășurarea activității sale economice, orice societate comercială fiind liberă să-și structureze politicile comerciale de achiziții și livrări/prestări așa cum considera și bineînțeles în limitele cadrului legal și fiscal aplicabil. Necesitatea achiziționării serviciilor trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le considera necesare afacerii sale. Principiul libertății de gestiune sau al non-îmixinții în gestiune interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii, aspect confirmat și de jurisprudență; invocă Decizia nr.390/R/2009 emisă de Curtea de Apel, de contencios administrativ și fiscal și DECIZIA 1791/2012 emisă de ICCJ - Secția de contencios administrativ și fiscal.

Cu privire TVA aferentă serviciilor efectuate de tehnicienii francezi, respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală pe motiv serviciile nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile și nu a făcut dovada necesității efectuării serviciilor facturate, societatea contestată arată că are ca activitate principală confecționarea de articole de îmbrăcăminte, având ca și caracteristică și individualitate, îmbrăcăminte de lux și haute-couture.

În vederea îndeplinirii cerințelor clienților, Societatea a apelat la serviciile excepționale de manoperă ale societății P din Franța, pentru experiența și buna cunoaștere a practicilor de realizare a tiparelor, croire și coasere, precum și pentru reprezentarea societății în relația cu clienții, supervizarea desfășurării colecțiilor și producțiilor, dar și pentru formarea continuă a personalului și consultanța în achiziția de materiale; tehnicienii francezi din cadrul societății P s-au ocupat în perioada supusă inspecției de verificarea tiparelor și adaptarea lor, astfel încât produsul finit să corespundă cu solicitarea clienților. O altă sarcină a acestora a fost crearea unui TDS- prima bucată în vederea identificării eventualelor erori și a corectării acestora, precum și transmiterea către client a TDS- ului și a fișei de producție în vederea primirii acceptului de lansare spre manufactură.

Cu privire la serviciile prestate de către PF, pentru care organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată, societatea arată că serviciile au constat în activități de design, în studierea, analiza și realizarea tiparului

produselor ce urmeaza a fi fabricate si gestionarea relatiei cu tehnicienii din industria textila dar si cu clientii societatii pentru stabilirea tuturor detaliilor.

Societatea a pus la dispozitia inspectorilor documente suplimentare fata de cele prevazute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, apreciate insa in mod absolut nejustificat ca fiind insuficiente, de catre organele de control.

Inspectorii fiscali, desi recunosc existenta acestor documente justificative, cat si faptul ca acestea au fost puse la dispozitia lor pe intreaga perioada a inspectiei fiscale, refuza sa recunoasca efectul probant al documentelor prezentate de catre Societate, prin invocarea unor argumente nefondate, spre exemplu "potrivit datelor din sistemul VIES rezulta ca operatorul intracomunitar PF din Franta si P din Franta nu au declarat prestarile de servicii facturate catre Societatea X".

Avand în vedere activitatea desfasurata de Societate, precum si faptul ca produsele companiei nu sunt destinate publicului larg si nici nu sunt create pentru a fi purtate în mod obisnuit, natura serviciilor achizitionate atat de la PF, cat si de la tehnicienii francezi din cadrul societatii P, se justifica în cadrul companiei "X", prin know-how-ul acestora. Termenul de haute-couture se refera la creatia de piese exclusiv facute la comanda, in general in unic exemplar sau intr-un numar redus de exemplare.

Totodata, arata ca Franta este patria modei, tot acolo fiind si institutia care reglementeaza cerintele care trebuie indeplinite pentru ca o casa de moda sa poata crea modele de haine couture. Faptul că acestea sunt prestigioase si inaccesibile publicului larg, portofoliul de clienti este unul restrans, iar tehnicienii francezi au facilitat relationarea cu clientii, atat din punct de vedere al barierei lingvistice, cat si prin plusul de valoare si incredere oferit prin experienta lor profesionale. Din contractele încheiate cu PF reiese faptul ca serviciile sunt prestate pe baza de abonament, in forma continua si invoca in sustinere prevederile punctului 24, alin. (5) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din Certificatul de atestare fiscala anexat, emis de autoritatile din Franta reiese ca PF presteaza activitati specializate de design, iar prezentul certificat a fost solicitat in vederea aplicarii conventiei fiscale dintre Franta si Romania, asa cum este mentionat si în document.

Mai mult, sustine ca a efectuat plata facturilor catre PF ceea ce constituie o dovada a prestarii si acceptarii serviciilor de X.

Cu privire la contractul încheiat între Societatea X si P arata ca obiectul contractului îl reprezinta prestarea de servicii de asistenta tehnica, modelism, patronaj, tehnici de croire prin intermediul tehnicienilor francezi.

Asa cum este mentionat si în Descrierea generala a societatii, principalul client al acesteia este societatea mamă, Societatea X efectuand servicii de procesare în regim lohn, conform comenzilor primite. Achizitionarea acestor servicii a fost una nu doar întemeiata, ci si una absolut necesara in vederea desfasurarii activitatii economice a Societatii, dat fiind faptul ca accentul este pus pe calitatea în executie, nu pe cantitate, data fiind cerinta de calitate exceptionala a clientilor cat si faptul ca Societatea realizeaza produse speciale, ce nu constituie produse de serie.

Sustine ca nu se poate pune in discutie faptul ca serviciile nu au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii economice a Societatii avand în vedere faptul ca societatea a apelat la experienta personalului angajat al actionarului principal, P, ca urmare a dificultatii de a gasi colaboratori bine pregatiti în domeniul desfasurarii activitatii sale si considera ca are dreptul sa deduca TVA aferenta acestor achizitii de servicii.

Societatea X precizeaza ca facturile aferente acestor servicii au fost inregistrate In jurnalele de cumparari aferente fiecarei luni, in balante, in deconturi de TVA dar si declarate in declaratiile recapitulative privind livrarile si achizitiile intracomunitare de bunuri (declaratia 390). Faptul ca operatorii intracomunitari P din Franta si PF din Franta nu au

declarat prestarile de servicii catre X nu prezinta nicio importanta in vederea determinarii faptului ca respectivele servicii au fost prestate, responsabilitatea declararii corecte si conforme fiind în sarcina acestora; nedeclararea facturilor de catre furnizori în Declaratia Recapitulativa nu poate fi considerat temei întemeiat pentru respingerea dreptului de deducere a TVA. Considera ca in speta sunt îndeplinite prevederile art. 297, alin. (2) din Codul Fiscal si solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

In data de.., Societatea X depune "Completare a Contestatiei formulata" , prin avocat, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura si a corespondentei la avocatul ales si imputernicit cu primirea corespondentei .

Prin Completarea la contestatie, depusa prin avocat , inregistrata la Administratia pentru Contribuabili Mijlocii, Societatea X precizeaza ca isi mentine argumentele invocate in cadrul contestatiei administrative formulata anterior si completeaza contestatia astfel:

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit, societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala nu puteau stabili obligatii suplimentare de plata pentru anul 2012 ,dreptul acestora fiind prescis.

In sustinerea acestui capat de cerere, societatea contestatara arata ca inspectia fiscala a început la data de.. si s-a finalizat la data de.., fiind verificate urmatoarele perioade: TVA pentru perioada 01.10.2013 - 31.12.2017 ; impozit pe profit pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2017.

Societatea contestatara invoca in sustinere dispozitiile art.110 coroborat cu art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, respectiv art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si sustine ca termenul de prescriptie pentru stabilirea creantelor fiscale aferente anului 2012 a inceput sa curga la data de 01.01.2013 si s-a implinit la data de 01.01.2018. Prin urmare, obligatiile fiscale stabilite suplimentar la plata cu titlu de impozit pe profit pentru anul 2012 sunt nelegale.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoare adaugata, societatea contestatara completeaza contestatia si anume:

2.1. Referitor la necesitatea contractarii serviciilor.

In ceea ce priveste sustinerile organului de control in sensul ca nu „a fost facuta dovada necesitatii efectuării serviciilor facturate”, arata ca acestea sunt vadit nelegale cata vreme legea fiscala nu le confera vreo prerogativa de a se pronunta asupra acestor aspecte, organele fiscale avand obligatia de a se rezuma doar la a analiza daca serviciile achizitionate sunt utilizate în scopul operatiunilor impozabile.

Organele fiscale nu au dreptul sa intervina in deciziile de afaceri ale societatii si sa decida daca acestea sunt sau nu profitabile, respectiv daca serviciile sunt necesare si utile din punctul lor de vedere. O astfel de abordare constituie o imixtiune nepermisa în activitatea de administrare a Societatii, aducand atingere libertatii economice garantata prin Constitutie. Precizeaza ca cerinta de fond necesara pentru acordarea dreptului de deducere a TVA consta in analiza imprejurarii daca serviciile au fost utilizate în scopul operatiunilor taxabile si nu impune nicidecum o analiza a necesitatii sau utilitatii, ci mai degraba, a destinatiei pe care contribuabilul o da serviciului achizitionat. Necesitatea unei achizitii constituie o decizie exclusiva a organelor de conducere si de administrare ale societatii, reprezentand o decizie de afaceri care se bazeaza exclusiv pe considerente de oportunitate legata de buna desfasurare a activitatii economice.

Sustine ca motivele invocate de organul de control în ceea ce priveste negarea dreptului de deducere TVA sunt abuzive si nelegale, pur subiective si depasesc în mod vadit competentele acestora stabilite prin lege, avand in vedere ca deciziile de management ale unei companii pot fi luate numai de persoanele care cunosc in mod real si concret fenomenul economic in care isi desfasoara activitatea societatea. Necesitatea si utilitatea serviciilor în discutie rezulta evident din faptul ca la nivelul societatii, persoanele

angajate se ocupa exclusiv de anumite chestiuni punctuale, neavand o experienta vasta si neputand presta activitati de tipul serviciilor achizitionate de societate de la PF si P; sustine ca, in situatia in care societatea ar fi fost nevoita sa elaboreze si sa puna in practica toate procedurile aferente acestor departamente cu resurse proprii, angajand propriul personal, in mod evident aceste servicii ar fi fost cu mult mai costisitoare si mai putin adaptate scopului pentru care au fost prestate.

2.2.Referitor la dreptul de deducere a TVA , societatea contestatara sustine ca pentru achizitiile efectuate a aplicat TVA prin mecanismul taxarii inverse, rezultand ca in calitate de persoana impozabila obligata la plata TVA, a inregistrat TVA atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata.Avand in vedere faptul ca ANAF a considerat ca societatea nu ar fi prezentat inscrisuri justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, nu se mai pune problema mentinerii TVA colectate.

Considera ca din moment ce organul de control a conchis ca, in speta, nu ar exista înscrișuri care sa ateste prestarea serviciilor achizitionate în scopul operatiunilor taxabile ale societatii, apreciind chiar si în mod eronat ca X si-a exercitat dreptul de deducere al TVA, ANAF era obligata sa constate ca lipsa unui serviciu, in sensul legislatiei fiscale, si lipsa unei contraprestatii nu conduce numai la pierderea dreptului de deducere a TVA, ci si a obligatiei de a colecta TVA .Daca ANAF a apreciat ca, in speta, nu ar exista înscrișuri care sa ateste prestarea serviciilor achizitionate in scopul operatiunilor taxabile ale societatii,aceasta constatare atrage, *de plano*, in mod direct si nemijlocit, constatarea faptului ca aceste tranzactii erau in afara sferei de aplicare a TVA si, în aceste conditii X nu trebuia sa deduca TVA, dar nici nu trebuia sa colecteze TVA, ceea ce ar fi trebuit sa conduca la stabilirea pe minus a TVA stabilita.; anexeaza in sustinere Circulara ANAF nr. 432258/01.11.2010 si Circulara ANAF nr. 693567/2016 .

2.3.Referitor la pretinsa nedeclarare a prestarii serviciilor de catre furnizori - motiv al organelor de inspectie fiscala de a refuza deductibilitatea TVA.

Societatea contestatara sustine ca legislatia fiscala nu conditioneaza în niciun fel deductibilitatea TVA de modalitatea în care furnizorii de servicii își indeplinesc propriile obligatii declarative; negarea dreptului de deducere pentru nereguli constatate la nivelul furnizorilor echivaleaza cu impunerea unor obligatii suplimentare în sarcina societatii, obligatii care nu sunt prevazute de legislatia în materia TVA si care nu pot conduce la negarea dreptului de deducere.In jurisprudenta CJUE s-a retinut constant că autoritatea fiscala nationala nu va putea refuza unui contribuabil dreptul de deducere in cazul in care acesta detine facturi legal intocmite iar lipsurile invocate de organul fiscal privesc, în realitate, circumstante imputabile exclusiv contractantului pe care contribuabilul care isi exercita dreptul de deducere nu era obligat să le cunoasca (faptul ca PF si P nu ar fi depus, potrivit echipei de inspectie fiscala, declaratiile privind prestarea serviciilor catre X).

Sustine ca, din jurisprudenta CJUE si a legislatiei nationale privind TVA nu se poate stabili ca, pentru a beneficia de deducerea TVA, societatea trebuie să cunoasca faptul ca furnizorii sai si-au îndeplinit obligatiile fiscale declarative cu privire la operatiuni desfasurate de acestia, invoca in sustinere Hotararea CJUE pronuntata in cauza C-277/14 PPUH Stehcemp precum si hotararile CJUE pronuntate in cauzele C-80/11 si C-142/11, Hotararea Mahageben si David, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 49, precum si Ordonanta Jagietto, C-33/13, EU:C:2014:184, punctele 38 si 39.

Avand in vedere jurisprudenta CJUE invocata, societatea contestatara considera ca, este nelegal ca organul de control sa refuze societatii dreptul de deducere a TVA pentru comportamentul fiscal al furnizorului sau.Sustine ca a actionat tot timpul cu buna-credinta (sens în care a declarat în mod corect toate achizitiile făcute si si-a îndeplinit toate obligatiile de plata ale TVA aferenta acestora) si nu i se poate opune de către organul de control imprejurarea ca trebuia sa verifice inclusiv comportamentul fiscal al

furnizorilor săi, aceasta obligatie de verificare fiind în sarcina acestuia. In speta, nu se poate pune în discutie nicio fraudă în care societatea sa fi fost implicata.

Pentru motivele aratate in constatare, societatea contestata solicita admiterea contestatiei si anulara in totalitate a actelor administrative contestate, respectiv a Raportului de Inspectie Fiscala si Deciziei de Impunere.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala, s-au stabilit in sarcina Societatii X, obligatii fiscale suplimentare in valoare totala., care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

A).Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, contestata, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, rezulta:

1).Pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala declarata de societate urmare ajustarii preturilor de transfer, pierderea fiscala de recuperat pe anii urmasori fiind....

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au verificat tranzactiile efectuate intre persoane afiliate in conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca tranzactiile intre persoane afiliate trebuie sa se realizeze conform principiului pretului pietei libere respectiv in conditiile create sau impuse care nu difera de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer.

La analiza tranzactiilor efectuate, organele de inspectie fiscala au procedat la :

- 1.Alegerea metodei de comparare a preturilor de transfer;
- 2.Alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate;
- 3.Realizarea analizei de comparabilitate.

1.Referitor la alegerea metodei de comparare a preturilor de transfer;

Ghidul OECD 2010 precizeaza la pct 2.58, faptul ca metoda marjei tranzactionale nete examineaza marja profitului net raportat la o baza corespunzatoare (ex. costuri, vanzari, active) pe care un contribuabil o realizeaza dintr-o tranzactie controlata.

In dosarul preturilor de transfer prezentat de societate, la pct. 7.2.1. - Selectarea metodei de calcul a preturilor de transfer, aferenta activitatii de prestari de servicii de manopera de confectii textile, se concluzioneaza faptul ca TNMM (metoda cost plus la nivelul rezultatului operational) este cea mai fiabila metoda pentru evaluarea tranzactiilor analizate desfasurate de X cu parti afiliate.

In vederea testarii principiului pretului de piata a tranzactiilor intra-grup analizate desfasurate de X cu parti afiliate prin aplicarea Metoda marjei nete la nivelul operatiunilor de productie desfasurate de X, operatorul economic a efectuat o cautare avand ca scop identificarea de companii independente care efectueaza activitati comparabile de productie si isi asuma riscuri similare cu partea testata .

2.Referitor la alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate;

Pentru a determina daca preturile de transfer practicate de contribuabilul analizat respecta principiul valorii de piata, a fost interogata baza de date ORBIS. Pentru a asigura

un esantion adecvat de companii potential comparabile, strategia de cautare a cuprins codurile de clasificare ale industriei precum si alte criterii relevante referitoare la statutul de independenta si indicatorii financiari aferenti perioadei 2012 -2017.

Pe baza pasilor de cautare in baza de date ORBIS, au fost identificate 803 companii preliminare, din Romania care ar putea fi folosite ca referinta de comparabilitate. In conformitate cu prevederile art. 8 pct. 1 al Ordinului nr. 442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru întocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, respectiv „analiza de comparabilitate va avea in vedere criteriile teritoriale in urmatoarea ordine: national, Uniunea Europeana, paneuropean, international.”

Avand in vedere activitatea societatii analizate, indicatorul din baza de date ORBIS utilizat a fost rata rentabilitatii costurilor totale (acesta fiind adecvat, in general, pentru societatile care desfasoara activitati de productie -cu functii si riscuri limitate -pe baza de comanda- pot sa apara si sub denumirea de „in regim de subcontractare”, „operatiuni reprezentand nontransferuri”, „contract manufacturing”, „toll manufacturing”- sau de prestari servicii).

Rata rentabilitatii costurilor totale a fost calculata pentru fiecare an in parte dupa formula;

Marja neta de profit (NCP)=Profit oprational/Costul bunurilor vandute+costuri operationale;

Pe baza rezultatelor calculate ramase, s-a stabilit un interval de comparabilitate generala (cu titlu indicativ) pe baza functiei QUARTILE din Excel. Intervalul de comparabilitate generala (cu titlu indicativ) este cuprins intre cele doua quartile- inferioara si superioara. Acest interval a fost folosit doar pentru analiza generala de potential risc in privinta preturilor de transfer.

Marja neta de profit la Societatea X a fost...;

Pentru-analiza tranzactiilor s-a folosit metoda marjei tranzactionale nete, indicatorul de profitabilitate utilizat in cadrul analizei este rata rentabilității costurilor totale (RRCT).

Indicatorul RRCT este adecvat, in general, pentru societatile care desfasoara activitati de productie (cu functii si riscuri limitate) pe baza de comanda sau de prestari servicii.

Indicatorul poate fi calculat pe baza informatiilor financiare exportate din baza de date ORBIS, in functie de tipul activitati desfășurate.

Formula de calcul a indicatorului este urmatoarea:

Rata rentabilitatii venturilor din exploatare (RRV) = Venituri din exploatare - Cheltuieli din exploatare/ Venituri din exploatare

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca aceiasi indicatori au fost utilizati de Societatea X in dosarul preturilor de transfer.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca au avut in vedere prevederile Ghidului OECD privind preturile de transfer pct 3.79, care precizeaza ca:„Folosirea datelor multianuale nu implica in mod necesar folosirea mediilor anuale multiple. Informatiile si mediile anuale multiple pot fi folosite in anumite circumstante pentru imbunatatirea acuratetii intervalului de comparabilitate. [...]”

Organele de inspectie fiscala considera ca, folosirea intervalului de comparatie ca si instrument statistic contribuie la imbunatatirea acuratetii analizei intervalului de comparabilitate precum si la reducerea impactului eventualelor elemente care au un grad mai redus de comparabilitate (Ghidul OECD 2010 pct. 3.57), astfel incat nu mai este necesara folosirea in analiza a mediilor anuale multiple pentru a minimiza riscul de eroare (Ghidul OECD 2010 pct. 3.62).

In concluzie, echipa de inspectie fiscala considera ca analiza intervalului de comparabilitate trebuie realizata in acest caz pe fiecare an fiscal in parte, comparand

valoarea indicatorului RRCT si RRV al X cu valori ale aceluiasi indicator din intervalul de comparabilitate din acelasi an fiscal.

3.Referitor la realizarea analizei de comparabilitate;

Scopul realizarii analizei de comparabilitate a fost acela de a identifica societati comparabile cu partea testata (X) si compararea indicatorilor financiari (RRCT) inregistrati de acestea cu indicatorii financiari înregistrati de X.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, pentru comparatie a selectat 8 societati:

-R avand obiect de activitate industria de fabricatie de materiale textile. Capacitatea de productie zilnica a societatii este pana la .. de rochii si bluze, respectiv pana la .. de paltoane fuste si pantaloni de design diferi, materiale diverse si complexitate diversa;

-D care se afla in topul producatorilor de confectii in Romania si are ca obiect de activitate in domeniul croitoriei, confectionand diverse piese vestimentare;

-E care presteaza servicii de fabricatie piese vestimentare cu precadere camasi. Realizarea produselor se face in serii scurte in sistem lohn;

-L cu obiect de activitate in industria de productie a textilelor, cu precadere in segmentul de productie a panatalonilor;

-T societate care produce: fuste sport si clasice, fuste hand crash, fuste plisant, pantaloni sport si clasici, jachete sport si blazere;

-S cu obiect de activitate principal productia de articole vestimentare (pantaloni si fuste);

-Y care are peste 100 de angajati calificati si produce rochi;

-V cu obiect de activitate- productia de confectii pentru femei si barbati, mai ales jachete, blezere, hanorace, pardesii.

Pentru cele 8 companii comparabile a fost calculat indicatorul RRCT (rata rentabilitatii costurilor totale).

Pe baza rezultatelor selectiei manuale realizate au fost selectate 8 companii comparabile, conform studiului de comparabilitate anexat, pentru care a fost calculat indicatorul RRCT (rata rentabilitatii costurilor totale) si anume :...

Intervalul intercuartilar obtinut pentru cele 8 societati comparabile:...

Urmare compararii nivelului de rentabilitate a societatilor selectate cu nivelul a rentabilitate al Societatii X, s-a constatat ca X a inregistrat in anul 2012 niveluri de rentabilitate sub intervalul de comparabilitate generala, ceea ce ar putea duce la o baza impozabila mai mica in Romania. Asa cum rezulta din analiza dosarului preturilor de transfer vanzarile catre persoane afiliate nu au fost realizate la nivelul pretului de piata in anii 2012 si 2014, motiv pentru care, echipa de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor din activitatea de exploatare inregistrate in evidenta contabila a societatii conform prevederilor art. 11, alin 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioade fiscale 2012 si 2014 precum si pct.28 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii 571/2003 privind Codul Fiscal.

Din cele de mai sus reiese ca indicatorul obtinut de societate pe anul 2012 (NCP) se situează sub nivelul cuartilei 1 a intervalului de comparatie, mediana fiind de ...

Organele de Inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor din exploatare de la operatori economici afiliati obtinute de X in anul 2012 si anume:

Indicatori prezentati de societate:

-Total venituri operationale: lei;

-Total cheltuieli operationale: lei;

-Profit operational : lei;
Calculul rentabilitatii marjei nete de profit (NCP):
$$NCP = (\text{Venituri operationale} - \text{Cheltuieli operationale}) / \text{Cheltuieli operationale} \times 100;$$
 Intervalul de comparatie pentru anul 2012 se prezinta astfel:..
Indicatorul obtinut de societate pe anul 2012 (NCP) de.. nu se situeaza in intervalul de comparatie pentru anul 2012 impunandu-se ajustari pentru acest an.
Organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea bazei impozabile, astfel:
Baza impozabila stabilita suplimentar cu ajustare=Total venituri operationalexmarja mediana /100;
Ajustarile efectuate de organele de inspectie fiscala pe anul 2012 au fost in suma de.. lei. Pierderea fiscala declarata de societate , la nivelul exercitiului financiar ianuarie 2012-decembrie 2012 a fost diminuata de organele de inspectie fiscala cu suma de.. lei, pierderea fiscala de recuperat in anii urmasori fiind de ... lei.

2).Pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu serviciile facturate de PF in baza contractului de prestari de servicii .

Din informatiile transmise de reprezentantul legal al societatii urmare solicitarii organelor de inspectie fiscala prin nota explicativa, rezulta ca activitatea tehnicianului francez , pe perioada ianuarie 2012-decembrie 2017, a constatat in studiul, analiza si realizarea tiparului produselor ce urmeaza a fi fabricate si interrelationare cu tehnicienii in industria textile de la sediul societatii si punctului de lucru pentru stabilirea tuturor detaliilor anterioare procesului final de realizare a tiparului ce urmeaza sa fie utilizat. Prestatorul de servicii a asigurat interfata intre societate si clienti pentru stabilirea tuturor detaliilor.

In vederea justificarii cheltuielilor cu serviciile societatea contestatara a prezentat Contractul de prestari servicii incheiat intre PF si X si Certificat de rezidenta fiscala (in limba franceza);nu a prezentat documente in vederea justificarii acestor servicii asa cum se prevede la art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si la pct. 48 din Norme de aplicare a Codului fiscal.

Potrivit datelor din sistemul VIES, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatorul intracomunitar PF din Franta nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu inregistrate in evidentele contabile, pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, in conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, in conditiile in care societatea nu a facut dovada prestarii efective a serviciilor prin situatii de lucrari in care sa se mentioneze perioada si nr. de ore efectiv lucrate la societatea verificata, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare si nici a necesitatii cheltuielilor cu serviciile facturate de PF din Franta, in conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

3).De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli de chirii in baza contractului de inchiriere incheiat intre persoana fizica Y si X, avand ca obiect: „locatorul inchiriaza locatarului imobil situat in Franta, cu scopul de locuinta de serviciu.”

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare, prin Nota explicativa, administratorului societatii X.

Din raspunsul dat de catre administrator rezulta ca: " X este o societate cu capital

privat, cei doi actionari fiind dna Y si Societatea P iar in calitate de actionar si administrator, dna Y are interesul sa obtina contracte de manufactura in vederea cresterii portofoliului de clienti si implicit dezvoltarea activitatii societatii. Avand in vedere faptul ca, dna Y are stabilit domiciliul in Romania, conform pasaport (atasat prezentei), pentru realizarea obiectivelor sale: prospectarea pietei, participarea la intalnirile cu clientii, stabilirea tuturor detaliilor pentru perfectarea contractelor, este necesara inchirierea unui imobil cu scopul de locuinta de serviciu.

In vederea justificarii cheltuielilor cu chiria societatea contestatara a prezentat: Contractul de închiriere incheiat intre Y si Societatea X; Acordul (in limba franceza si tradus fara traducere autorizata); Pasaportul.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea factureaza numai prestari de servicii catre societatea mama din Franta; clientii la care se face referire in nota explicativa sunt in fapt clientii societatii mame, iar d-na administrator închiriaza imobilul pentru interesul societatii P (societatea mama), asa cum rezulta si din raspunsul dat la nota explicativa „(...)”, pentru realizarea obiectivelor sale: prospectarea pietei, participarea la intalnirile cu clientii, stabilirea tuturor detaliilor pentru perfectarea contractelor, este necesara inchirierea unui imobil cu scopul de locuinta de serviciu, (...)”

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu chiriile, inregistrate de societate nu sunt aferente veniturilor impozabile iar conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

Organele de inspectie fiscala , in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au recalculat profitul impozabil pe anul 2013 si au stabilit profit impozabil , fata de pierderea fiscala declarata de societate; asupra profitului impozabil organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit de plata.

Pe perioada 01.01.2014-31.12.2014 urmare verificarii tranzactiilor realizate cu persoanele afiliate, organele de inspectie fiscala au analizat preturile de transfer aplicand metoda marjei nete de profit si au constatat ca Societatea X a inregistrat niveluri de rentabilitate sub nivelul de comparabilitate generala, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor din activitatea de exploatare inregistrate in evidentele contabile in conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.28 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.11 din Cod.

Din dosarul preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au constatat ca indicatorul obtinut de societate pe anul 2014 (NCP) se situeaza sub nivelul cuartilei 1 a intervalului de comparatie, mediana fiind de

In conformitate cu prevederile art.8 din OPANAF nr. 442/2008 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru întocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, avand in vedere ca tranzactiile efectuate de societate cu persoanele afiliate nu se incadreaza in pretul de piata, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor din exploatare obtinute de la operatorii economici afiliati ai Societatii X, in anul 2014 si anume:

Indicatori prezentati de societate:

-Total venituri operationale:

-Total cheltuieli operationale:

-Profit operational :

Calculul rentabilitatii marjei nete de profit (NCP):

$$NCP = (\text{Venituri operationale} - \text{Cheltuieli operationale}) / \text{Cheltuieli operationale} \times X$$

100 ; Intervalul de comparatie pentru anul 2014 se prezinta astfel: minim .. Organele de inspectie fiscala au constatat ca indicatorul obtinut de societate pe anul 2014 (NCP) nu se situeaza in intervalul de comparatie pentru anul 2014, si se impune efectuarea de ajustari, astfel:

Baza impozabila stabilita suplimentar cu ajustare=(Total venituri operationale x marja mediana /100)-profit operational realizat de societate;

Astfel , pe anul 2014,organele de inspectie fiscal au ajustat veniturile din exploatare ale societatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2014, societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu serviciile facturate de PF in baza contractului de prestari de servicii in anii 2014, in valoare totala de...

Din informatiile transmise de reprezentantul legal al societatii urmare solicitarii organelor de inspectie fiscala prin nota explicativa, rezulta ca activitatea tehnicianului francez , pe perioada ianuarie 2012-decembrie 2017, a constat in studiul, analiza si realizarea tiparului produselor ce urmeaza a fi fabricate si interrelationare cu tehnicienii in industria textile de la sediul societatii si punctului de lucru pentru stabilirea tuturor detaliilor anterioare procesului final de realizare a tiparului ce urmeaza sa fie utilizat. Prestatorul de servicii a asigurat interfata intre societate si clienti pentru stabilirea tuturor detaliilor.

In vederea justificarii cheltuielilor cu serviciile societatea contestatara a prezentat Contractul de prestari servicii incheiat intre PF si X si Certificat de rezidenta fiscala (in limba franceza);nu a prezentat documente in vederea justificarii acestor servicii asa cum se prevede la art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si la pct. 48 din Norme de aplicare a Codului fiscal.

Potrivit datelor din sistemul VIES organele de inspectie fiscala au constatat ca operatorul intracomunitar PF din Franta nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X, in valoare totala de ... lei.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile inregistrate in evidentele contabile, pe perioada 01.01.2014-31.12.2014, pentru care societatea nu a facut dovada prestarii efective a serviciilor prin situatii de lucrari in care sa se mentioneze perioada si nr. de ore efectiv lucrate la societatea verificata, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare si nici a necesitatii cheltuielilor cu serviciile facturate de PF din Franta, in conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

3.Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , societatea a inregistrat in evidentele contabile pe perioada 01.01.2014-31.12.2014, cheltuieli de chirii in baza contractului de închiriere incheiat intre d-na Y si X avand ca obiect: „locatorul inchiriaza locatarului imobil situat in Franta, cu scopul de locuinta de serveniu.”

Organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare, prin Nota explicativa, administratorului societatii X.

Din raspunsul dat rezulta ca: " X este o societate cu capital privat, cei doi actionari fiind dna Y si Societatea P iar in calitate de actionar si administrator, dna Y are interesul sa obtina contracte de manufactura in vederea cresterii portofoliului de clienti si implicit dezvoltarea activitatii societarii.Avand in vedere faptul ca, dna Y are stabilit domiciliul in Romania, conform pasaport (atasat prezentei), pentru realizarea obiectivelor sale: prospectarea pietei, participarea la intalnirile cu clientii, stabilirea tuturor detaliilor pentru perfectarea contractelor, este necesara inchirierea unui imobil cu scopul de locuinta de serveniu.

In vederea justificarii cheltuielilor cu chiria societatea contestatara a prezentat:

Contractul de închiriere încheiat între d-na Y și X; Acordul (în limba franceză și tradus fără traducere autorizată), care cuprinde:..”;Pasaportul.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea facturează numai prestări de servicii către societatea mamă din Franța, clienții la care se face referire în nota explicativă sunt în fapt clienții societății mame, iar dna. administrator închiriaza imobilul pentru interesul societății P (societatea mamă), așa cum rezultă din răspunsul dat la nota explicativă „(...)”, pentru realizarea obiectivelor sale: prospectarea pieței, participarea la întâlnirile cu clienții, stabilirea tuturor detaliilor pentru perfectarea contractelor, este necesară închirierea unui imobil cu scopul de locuință de serviciu, (...)”.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile cu chiriile, înregistrate de societate nu sunt aferente veniturilor impozabile iar conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscală cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

4. Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că X a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de servicii în luna septembrie 2014 în baza contractului de prestări de servicii încheiat între P și X, având ca obiect: „Prestare de servicii de asistență tehnică modelism, patronaj, tehnici de croire prin intermediul tehnicienilor francezi.”.

Pentru justificarea deductibilității acestor cheltuieli organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare prin Nota explicativă de la administratorul societății X.

Din răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativă, administratorul societății arată că X este o societate comercială ce desfășoară activitatea principală în domeniul confecționării articolelor de îmbrăcăminte, ca și caracteristică și individualitate fiind îmbrăcăminte de lux și haute-couture. Originalitatea acesteia constă în capacitatea de a pune în practică un proces industrial complex menit să răspundă tuturor cerințelor de calitate comparabile cu produse fabricate în țări precum Franța. Pentru susținerea activității societatea își împarte modul operator în colecție care este baza comenzilor viitoare, reușita unei colecții transpunându-se în producție. În vederea îndeplinirii cerințelor clienților de a oferi servicii de manoperă de o calitate excepțională, societatea P din Franța, în baza contractului de prestări servicii (anexat prezentei) a furnizat societății X serviciile tehnicienilor francezi, care prin experiența lor și prin bună cunoaștere a practicilor de realizare a tiparelor, croire și coasere, precum și a portofoliului de clienți, au contribuit la buna desfășurare a procesului de fabricare a comenzilor primite. Principalele activități desfășurate de tehnicienii francezi au fost: reprezentarea societății în relația cu clienții, supravegherea colecțiilor și ulterior a producției, a croitului, controlul pieselor realizate de către departamentul de colecție și ulterior cel de producție, formarea continuă a personalului confecționar -asamblor și consultanța în achiziția de materiale. O altă activitate a tehnicienilor francezi constă în verificarea tiparelor și adaptarea lor astfel încât produsul finit să corespundă cu comanda primită de la client; crearea împreună cu echipa de colecție a unui TDS-primă bucată pentru observarea eventualelor erori și corectarea lor, transmiterea către client a TDS-ului și a fișei de producție în vederea primirii acceptului de lansare spre manufactură. Tehnicienii francezi sunt o interfață între societatea X și clienți, ei participând activ la toate întâlnirile și ședințele de creație/ producție. Participarea și implicarea lor este foarte importantă deoarece pentru păstrarea clienților foarte exigenți este necesară o bună comunicare între societate și clienți, bariera lingvistică neexistând în acest context. Una dintre cerințele de bază a clienților a fost tocmai că, procesul de creație și fabricație să fie supervizat de tehnicieni din partea P.

Arată că PF, tehnician francez, este specializată în activități de design prestate către X, în baza contractului de prestări servicii (anexat prezentei). Principala activitate constă în studierea, analiza și realizarea tiparului produselor ce urmează a fi fabricate și

interrelationarea cu tehncienii in industria textila de la sediu! societatii si punctul de lucru pentru stabilirea tuturor detaliilor anterioare procesului final de realizare a tiparului ce urmeaza sa fie utilizat. Ca si tehnician francez, a asigurat interfata intre societate si clienti pentru stabilirea tuturor detaliilor. Prin natura specializarii sale, presteaza catre X activitati de formare in tehnici de croit si modelism.”

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara factureaza numai prestari de servicii catre societatea mama din Franta, clientii fiind indirecti prin P, iar aceste servicii care au fost facturate de P, au fost prestate in favoarea societatii mama din Franta de catre angajatul (conform buletin de paye -salariul de plata pentru anul 2013), iar ulterior P refactureaza contravaloarea serviciilor catre X.

Pentru justificarea serviciilor facturate, societatea X a prezentat numai contactul de prestari de servicii, incheiat cu P, fara documente justificative pentru sustinerea acestor servicii asa cum prevede la art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si la pct. 48 din Norme de aplicare a Codului fiscal.

Mai mult decat atat, potrivit datelor din sistemul VIES rezulta ca operatorul intracomunitar P din Franta nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X.

Avand in vedere ca societatea nu a justificat prestarea de servicii cu situatii de lucrari in care sa mentioneze perioada si numarul de ore efectiv lucrate la societatea verificata, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare, nu a justificat necesitatea efectuarii cheltuielilor cu serviciile facturate de P precum si faptul ca factureaza numai prestari de servicii catre societatea mama din Franta, respectiv clientii fiind indirecti prin P, iar aceste servicii care au fost facturate de P, au fost prestate in favoarea societatii mama din Franta de catre angajatul (conform buletin de paye -salariul de plata pentru anul 2013), iar ulterior P din Franta refactureaza contravaloarea serviciilor catre X, chetuielile inregistrate de societate aferente serviciilor facturate de P din Franta, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, in speta fiind incalcate dispozitiile art. 21, alin. (1) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din Normele de aplicare a Codului fiscal .

Fata de pierderea fiscala declarata de agentul economic, la nivelul exercitiului financiar ianuarie 2014-decembrie 2014, echipa de inspectie fiscala a determinat profit impozabil si impozit pe profit suplimentar.

Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca pe perioada fiscala 01.01.2015-31.12.2015, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile, facturate de PF in baza contractului de prestări de servicii, in conditiile in care in timpul controlului nu au fost prezentate documente justificative situatii de lucrari in care sa mentioneze perioada si nr. de ore efectiv lucrate la societatea verificata, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare si nici necesitatea efectuarii cheltuielilor cu serviciile facturate de PF, in conformitate cu prevederile art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din cod.

Mai mult, potrivit datelor din sistemul VIES rezulta ca operatorul intracomunitar PF din Franta nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X.

Pe perioada 01.01.2015-31.12.2015, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile de chirii in baza contractului de inchiriere incheiat intre dna. Ysi X, in conditiile in care s-a constatat ca cheltuielile cu chirii înregistrate de societate nu sunt aferente veniturilor impozabile, conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor organele de inspectie fiscala au

recalculat profitul impozabil al societatii , stabilind profit impozabil si totodata impozit pe profit de plata.

Pe perioada fiscala 01.01.2016-31.12.2016, urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile, facturate de PF in baza contractului de prestari de servicii, in conditiile in care in timpul controlului nu au fost prezentate documente justificative ; situatii de lucrari in care sa mentioneze perioada si nr. de ore efectiv lucrate la societatea verificata, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare si nici necesitatea efectuarii cheltuielilor cu serviciile facturate de PF din Franta, in conformitate cu prevederile art. 25, alin. 4, lit. f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Mai mult, potrivit datelor din sistemul VIES rezulta ca operatorul intracomunitar PF din Franta nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X.

Pe aceasta perioada, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile de chiriile , inregistrate in evidentele contabile in baza contractului de inchiriere incheiat intre dna. Y si X, in conditiile in care s-a constatat ca cheltuielile cu chiriile înregistrate de societate nu sunt aferente veniturilor impozabile, conform prevederilor art. 25, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil al societatii in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, stabilind profit impozabil si impozit pe profit de plata.

Pe perioada 01.01.2017-31.12.2017 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile de chiriile , inregistrate in evidentele contabile in baza Contractului de inchiriere incheiat intre dna. Y si X, in conditiile in care s-a constatat ca cheltuielile cu chiriile înregistrate de societate nu sunt aferente veniturilor impozabile, conform prevederilor art. 25, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil al societatii in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si au stabilit profit impozabil si diferenta de impozit pe profit de plata.

Pe perioada 01.01.2012-31.12.2017, urmare deficientelor constatate, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala declarata de societate si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit urmare ajustarii veniturilor si respingerii la deductibilitate a cheltuielilor.

B)Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

In perioada 01.10.2013-31.12.2017, conform fiselor analitice furnizor Societatea X a inregistrat achizitii de servicii cu TVA aferenta , aplicand taxare inversa , conform facturilor emise de P si PF; facturile de achizitii de servicii au fost inregistrate in contabilitate in debitul conturilor 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti” si creditul contului 401 "Furnizori" precum si debitul contului 4426 „TVA deductibila” si creditul contului 4427 “TVA colectata” .

Aceste tranzactii au fost declarate in declaratiile informative formular 390 de Societatea X, iar taxa pe valoarea adaugata a fost cuprinsa in deconturile de TVA la rubrica TVA deductibila si la rubrica TVA colectata.

In vederea justificarii achizitiilor de servicii societatea contestatara a prezentat in timpul controlului facturile de achizitie, Contractului de prestari de servicii incheiat cu PF si Contractului de prestari de servicii incheiat cu societatea P.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin Nota explicativă, informații reprezentantului legal al societății cu privire la achizițiile de servicii.

În răspunsul dat la întrebările din Nota explicativă reprezentantul legal al societății arată ca:

"X, este o societate comercială ce își desfășoară activitatea principală în domeniul confecționării articolelor de îmbrăcăminte, ca și caracteristică și individualitate fiind îmbrăcăminte de lux și haute-couture. Originalitatea acesteia constă în capacitatea de a pune în practică un proces industrial complex menit să răspundă tuturor cerințelor de calitate comparabile cu produse fabricate în țări precum Franța.

Pentru susținerea activității societatea își împarte modul operator în colecție care este baza comenzilor viitoare, reușita unei colecții transpunându-se în producție.

În vederea îndeplinirii cerințelor clienților de a oferi servicii de manoperă de o calitate excepțională, societatea P din Franța, în baza contractului de prestări servicii înregistrat sub numărul (anexat prezentei) a furnizat societății serviciile tehnicienilor francezi, care prin experiența lor și prin buna cunoaștere a practicilor de realizare a tiparelor, croire și coasere, precum și a portofoliului de clienți, au contribuit la buna desfășurare a procesului de fabricare a comenzilor primite. Principalele activități desfășurate de tehnicienii francezi au fost: reprezentarea societății în relația cu clienții, supravegherea colecțiilor și ulterior a producției, a croitului, controlul pieselor realizate de către departamentul de colecție și ulterior cel de producție, formarea continuă a personalului confecționar -asamblor și consultanța în achiziția de materiale. O altă activitate a tehnicienilor francezi constă în verificarea tiparelor și adaptarea lor astfel încât produsul finit să corespundă cu, comanda primită de la client; crearea împreună cu echipa de colecție a unui TDS-primă bucată pentru observarea eventualelor erori și corectarea lor, transmiterea către client a TDS-ului și a fișei de producție în vederea primirii acceptului de lansare spre manufactură. Tehnicienii francezi sunt o interfață între societatea X, și clienți, ei participând activ la toate întâlnirile și ședințele de creație/ producție. Participarea și implicarea lor este foarte importantă deoarece pentru păstrarea clienților foarte exigenți este necesară o bună comunicare între societate și clienți, bariera lingvistică neexistând în acest context. Una dintre cerințele de bază a clienților a fost tocmai ca, procesul de creație și fabricație să fie supervizat de tehnicieni din partea P.

PF, tehnician francez, este specializată în activități de design, serviciile fiind prestate în baza contractului de prestări servicii (anexat prezentei). Principala activitate constă în studierea, analiza și realizarea tiparului produselor ce urmează a fi fabricate și interrelaționarea cu tehnicienii în industria textilă de la sediul societății și punctul de lucru pentru stabilirea tuturor detaliilor anterioare procesului final de realizare a tiparului ce urmează să fie utilizat. Ca și tehnician francez, a asigurat interfața între societate și clienți pentru stabilirea tuturor detaliilor. Prin natura specializării sale, prestează către X, activități de formare în tehnici de croit și modelism."

Din răspunsul dat de administratorul societății a rezultat faptul că activitatea tehnicianului francez PF constă în studiul, analiza și realizarea tiparului produselor ce urmează a fi fabricate și interrelaționarea cu tehnicienii în industria textile de la sediul societății și punctului de lucru pentru stabilirea tuturor detaliilor anterioare procesului final de realizare a tiparului ce urmează să fie utilizat. Prestatorul de servicii a asigurat interfața între societate și clienți pentru stabilirea tuturor detaliilor.

Organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit datelor din sistemul VIES rezultă că operatorul intracomunitar PF și P din Franța nu au declarat prestarile de servicii, facturate către X.

În timpul controlului, X nu a justificat prestarea de servicii prin: situații de lucrări în

care sa mentioneze perioada si nr. de ore efectiv lucrate la societatea verificata, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare si nici necesitatea efectuarii serviciilor facturate de PF si P din Franta;

Având in vedere ca societatea nu a utilizat aceste servicii in folosul operatiunilor sale taxabile si nu a facut dovada necesitatii serviciilor facturate de PF si P din Franta organele de inspectie fiscala au constatat ca momentul exigibilitatii taxei nu a intervenit in conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.297 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

Totodata in conformitate cu prevederile art.145, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare respectiv art.297, alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare, persoana impozabila nu are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor, pe motiv ca servicii primite de la P si PF nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile astfel ca au respins la deductibilitate TVA inregistrate in evidentele contabile in baza acestor facturi.

III. Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2012-31.12.2017;

Motive procedurale

Cu privire la invocarea prescriptiei dreptului de a stabili obligatii fiscale suplimentare pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala, in mod legal, au stabilit creante fiscale pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, in speta diminuarea pierderii fiscale declarata de societatea cu suma de... reprezentand venituri stabilite suplimentar, in conditiile in care pentru obligatiile fiscale in cauza, termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 01 ianuarie a anului urmator celui in care s-a depus Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2012(formular 101).**

In fapt, Societatea X a fost supusa unei inspectii fiscale ce a avut ca obiect impozit pe profit si TVA.Inspectia fiscala s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala si emiterea Deciziei de impunere.

Perioada de verificare a impozitului pe profit avizata de organele de inspectie fiscala este 01.01.2012-31.12.2017; pentru TVA perioada de verificare avizata de organele de inspectie fiscala este 01.10.2013-31.12.2017 si s-a realizat conform Avizului de inspectie fiscala...

In contestatia formulata Societatea X sustine ca organele de inspectie fiscala nu puteau stabili obligatii suplimentare de plata pentru anul 2012, dreptul acestora fiind prescris; invoca in sustinere dispozitiile art.110 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu dispozitiile art.347 alin(1) din acelasi act normativ si prevederile art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In speta sunt aplicabile prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Coroborat cu dispozițiile art.91 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“(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.”

La art.23 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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.”

Iar la art.22 din același act normativ se prevede:

“Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”

Din dispozițiile legale mai sus citate, se retine ca prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nasterea dreptului organului fiscal de a stabili, determină și pretinde plata obligației fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematică a art.22 și art.23 din Codul de procedura fiscală, mai sus citate, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care

expira termenul pana la care contribuabilul trebuie sa declare baza impozabila si obligatia fiscala aferenta (pentru obligatiile fiscale stabilite prin autoimpunere) deoarece numai din acest moment organul fiscal are dreptul sa verifice obligatiile fiscale stabilite de contribuabil insusi prin declaratie, sa stabileasca diferente si sa le perceapa. Numai din momentul expirarii termenului de depunere a declaratiei organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea si plata impozitului, in situatia in care acestia nu-si respectau obligatia legala de a declara si plati impozitul respectiv sau ar fi putut initia inspectia fiscala pentru indeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei reglementat expres de art.94 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, de verificare a "legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili , respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impunere , stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora."

In concret, in speta, contestatară face referire la impozitul pe profit respectiv diminuarea pierderii fiscala declarata pe anul 2012.

Astfel , baza de impunere in cazul impozitului pe profit se constituie in momentul in care contribuabilul o declara prin declaratia privind impozitul pe profit asa cum se prevede la art.34 alin.(1) si art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2012, si anume:

-art.34

"Declararea și plata impozitului pe profit

(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35."

-art.35

Depunerea declarației de impozit pe profit

"(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate."

In acelasi sens sunt si prevederile Anexei nr.7 privind Instructiunile de completare a formularului 101 "Declaratie privind impozitul pe profit" cod 14.13.01.04 prevazute in OMFP nr.1950/2012 pentru aprobarea modelului si continutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor si taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa, potrivit careia:

"I. Depunerea declarației

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dreptul de creanta fiscala se naste la momentul prevazut de lege pentru depunerea declaratiei de impunere.

Astfel, se retine ca Declaratia privind impozitul pe profit pe perioada 01.01.2012-31.12.2012(formular 101) se depune la organul fiscal teritorial pana la data de

25 martie 2013.

Directia generala de asistenta pentru contribuabili din cadrul ANAF , intr-o speta similara, specifica faptul ca :

"In scopul clarificarii momentului nasterii obligatiei fiscale, Comisia fiscala centrala, intr-un caz individual, a dat o solutie potrivit careia termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, in cazul impozitului pe profit , incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101"Declaratie privind impozitul pe profit .

Cu alte cuvinte s-a apreciat de catre Comisia fiscala centrala faptul ca dreptul de creanta fiscala se naste la momentul prevazut de lege pentru depunerea declaratiei de impunere. "

Astfel, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012, societatea contestatara avea obligatia de a depune Declaratia privind impozitul pe profit (formular 101) pana la data de 25.03.2013.

Avand in vedere ca termenul de depunere a Declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 2012 este data de 25.03.2013, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator respectiv 1 ianuarie 2014 si se implineste la data de 1 ianuarie 2019.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca Societatea X a depus Declaratia privind impozitul pe profit (formular 101) rectificativa care a fost inregistrata la organul fiscal teritorial .

In aceste conditii in speta sunt aplicabile si prevederile art.92 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , potrivit caruia:

"Înteruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se înterup:[...]

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

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

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

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător."

In speta sunt aplicabile si prevederile Legii nr.287/2009 privind Codul civil, republicata, in vigoare incepand cu data de 01.10.2011, care in materia prescriptiei extinctive , prevede:

-art.2537

"Prescripția se înterupe:[...]

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;"

iar la art.2541 din acelasi act normativ se prevede:

"(1) Înteruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit cauza de înterupere.

(2) După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.

(3) Dacă întreruperea prescripției a avut loc prin recunoașterea dreptului de către cel în folosul căruia curgea, va începe să curgă o nouă prescripție de același fel.

(4) În cazul în care prescripția a fost întreruptă printr-o cerere de chemare în judecată ori de arbitraj, noua prescripție a dreptului de a obține executarea silită nu va începe să curgă cât timp hotărârea de admitere a acțiunii nu a rămas definitivă."

Potrivit art.2544"Calculul prescripției"din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicata:

"Cursul prescripției se calculează potrivit regulilor stabilite în titlul III din prezenta carte, luându-se în considerare, dacă este cazul, și cazurile de suspendare sau de întrerupere prevăzute de lege."

Din dispozițiile legale mai sus citate, se retine ca prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative , acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale , moment care determină și nasterea dreptului organului fiscal de a stabili, determină și pretinde plata obligației fiscale respective.

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine că, termenul de prescripție se întrerup în cazurile și condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune.

Potrivit prevederilor legale enunțate se retine că poate interveni întreruperea termenului de prescripție la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat; în acest caz întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se ivi cauza de întrerupere , iar după întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.

Din prevederile legale enunțate se retine că, cursul prescripției se calculează luându-se în considerare și cazurile de suspendare sau de întrerupere prevăzute de lege.

Astfel, prin depunerea de către Societatea X a Declarației privind impozitul pe profit (formular 101) rectificativă, înregistrată la organul fiscal teritorial, termenul de prescripție s-a întrerupt, în speta începând să curgă un nou termen de prescripție începând cu data de 01.01.2015 care se împlineste în data de 01.01.2020.

Cu privire la impozitul pe profit respectiv diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012 cu suma de... , pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, inspecție fiscală a fost începută la data de... (în interiorul termenului de prescripție) și a fost finalizată în data de..., prin emiterea Deciziei de impunere în cadrul termenului prevăzut de lege, termenul de prescripție împlinindu-se în data de 01.01.2020.

Luând în considerare prevederile legale invocate, referitoare la prescripția extinctivă, prevederile legale referitoare la declararea impozitului pe profit precum și documentele existente la dosarul contestației, argumentul societății contestatăre cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pe anul 2012 nu este întemeiat și nu poate duce la anularea actului administrativ fiscal contestat pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012.

A interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a

efectua verificarea impozitului pe profit, in raport de o data anterioara termenului prevazut de declararea anuala a impozitului pe profit, ar insemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.34 si art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale reprezentand impozitul pe profit, respectiv diminuarea pierderii fiscale cu suma de.. lei, pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, nu era prescris prin raportare la data inceperii inspectiei fiscale, inscrisa in Registrul unic de control, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere, urmand a se proceda la solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar pe anul 2012 prin Decizia de impunere.

Fondul cauzei

A)Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.01.2012-31.12.2017, prin Decizia de impunere, contestata de societate:

1).Cu privire la veniturile suplimentare stabilite urmare analizarii dosarului preturilor de transfer, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul solutionare contestatii 2 este investita sa se pronunte daca in mod legal, organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile inregistrate de societate in anul 2012 si anul 2014 in conditiile in care din informatiile cuprinse in dosarul preturilor de transfer prezentat de societate s-a constatat ca tarifele practicate de societatea contestatara pentru serviciile prestate pe aceasta perioada in beneficiul persoanei afiliate nu sunt la nivelul pietei.

In fapt, Societatea X este specializata in fabricarea articolelor de imbracaminte pentru Societatea mama P din Franta.

Principalul client este societatea mama P pentru care Societatea X efectueaza activitati de procesare in regim lohn, conform comenzilor primite.

Intre cele doua societatii afiliate s-au incheiat doua contracte de respectiv Contractul pentru perioada nelimitata si Contractul valabil pana la data de 31.12.2017.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca obiectul contractelor mai sus mentionare il reprezinta prestarea de servicii de prelucrare de tesaturi si accesorii pentru realizarea de confectii de catre Societatea X in beneficiul societatii afiliate P din Franta.

Conform contractelor de prestari servicii incheiate intre cele doua societatii afiliate Societatea X este responsabila de fabricarea, exportul si livrarea confectiilor textile comandate de societatea afiliata P conform planificarii si instructiunilor stabilite de catre aceasta.Achizitia de materii prime cat si comercializarea produselor finite obtinute urmare procesului de prelucrare efectuat de societatea din Romania , este asigurata de societatea afiliata P.

La dosarul contestatiei se afla Conventia de subcontractare incheiata intre Societatea P si Societatea X , care are ca obiect:

-art.1Obiectul conventiei

"Societatea X asigura fabricarea, exportul si livrarea confectiilor comandate de P, potrivit planningului si normelor calitative comunicate intr-un document individual.

Preturile unitare stabilite de X sunt in general EX WORKS cu exceptia produselor finite sau semifabricate comandate de P."

Avand in vedere ca pe perioada 01.01.2012-31.12.2017 activitatea societatii a constat in prestarea de servicii de manopera (procesare) confectii textile catre societatea afiliata P, organele de inspectie fiscala au solicitat, prin Solicitarea de prezentare a

dosarului preturilor de transfer , in cazul contribuabililor/platitorilor ce au obligatia elaborarii si prezentarii acestuia conform prevederilor nr.108 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare nr.1599/05.09.2017 , inregistrata la Societatea X, prezentarea Dosarului pretului de transfer pentru tranzactiile efectuate cu persoana afiliata in anii 2012, 2013, 2014, 2015 si 2016.

Cu adresa, Societatea X depune Dosarul preturilor de transfer la Administratia pentru Contribuabili Mijlocii.

Dosarul preturilor de transfer a fost inaintat catre D.G.R.F.P.- Inspectie fiscala-Preturi de Transfer in vederea analizarii dosarului si formularii unui punct de vedere referitor la acesta.

Din raspunsul furnizat de D.G.R.F.P.- Inspectie fiscala-Preturi de Transfer, s-a retinut ca in vederea efectuarii verificarii fiscale, in ceea ce priveste determinarea corecta a preturilor de transfer si inregistrarea in evidenta contabila este necesara refacerea analizei de comparabilitate in conformitate cu art.5 din Ordinul 442/2016 avand in vedere faptul ca nu au fost respectate prevederile referitoare la analiza de comparabilitate din Anexa 3 la Ordinul nr.442/2016.Din analiza dosarului depus de societatea s-a constatat ca aceasta a prezentat un numar de 7 societati comparabile care nu s-au putut compara cu Societatea X avand in vedere faptul ca aceste 7 societati au considerabil mai multi angajati , respectiv au capital social considerabil mai mare decat societatea verificata.

Astfel, organele de inspectie fiscala au solicitat Societatii X refacerea esantionului de comparabilitate pentru anii fiscali 2012, 2013, 2014, 2015 si 2016, completarea dosarului de transfer pe anul 2017 in conformitate cu prevederile art.5 alin.(1) , (2) si (3) din Ordinul presedintelui ANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer.

Societatea X a depus completarea Dosarului preturilor de transfer la Administratia pentru Contribuabili Mijlocii.

Urmare analizarii Dosarului preturilor de transfer prezentat de societate , organele de inspectie fiscala au constatat ca metoda de calcul a preturilor de transfer acceptata de societate este Metoda marjei nete (TNMM) iar indicatorul de profitabilitate utilizat in cadrul analizei esre rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT).

In vederea testarii principiului pretului de piata a tranzactiilor intra-grup analizate desfasurate de X cu parti afiliate prin aplicarea Metodei marjei nete la nivelul operatiunilor de productie desfasurate de X, operatorul economic a efectuat o cautare avand ca scop identificarea de companii independente care efectueaza activitati comparabile de productie , fiind selectate 8 societatii.

Urmare compararii nivelului de rentabilitate al societatilor selectate cu nivelul de rentabilitate al Societatii X, s-a constat ca X a inregistrat in anul 2012 si 2014 niveluri de rentabilitate sub intervalul de comparabilitate generala.

Astfel din analiza dosarului preturilor de transfer organele de inspectie fiscala au constatat ca vanzarile catre persoane afiliate nu au fost realizate la nivelul pretului de piata in anii 2012 si 2014, motiv pentru care au procedat la ajustarea veniturilor din activitatea de exploatare, inregistrate in evidenta contabila ale societatii conform prevederilor art. 11, alin 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioade fiscale 2012 si 2014 precum si pct.28 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii 571/2003 privind Codul Fiscal.

S-a constatat ca indicatorul obtinut de societate pe anul 2012 (NCP) se situeaza sub nivelul cuartilei 1 a intervalului de comparatie.

Indicatori prezentati de societate sunt:

-Total venituri operationale: .. lei;

-Total cheltuieli operationale: .. lei;

-Profit operational : ...lei;

Calculul rentabilitatii marjei nete de profit (NCP):

$$NCP = (\text{Venituri operationale} - \text{Cheltuieli operationale}) / \text{Cheltuieli operationale} \times 100;$$

Intervalul de comparatie pentru anul 2012 se prezinta astfel: ...

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea bazei impozabile, astfel:

Baza impozabila stabilita suplimentar cu ajustare=Total venituri operationale x marja mediana /100;

Pe anul 2012 urmare ajustarilor efectuate organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar veniturile din exploatare.

De asemenea, din analiza dosarul preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au constatat ca indicatorul obtinut de societate pe anul 2014 (NCP) se situeaza sub nivelul cuartilei 1 a intervalului de comparatie .

In conformitate cu prevederile art.8 din OPANAF nr. 442/2008 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru întocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor din exploatare obtinute Societatea X de la operatori economici afiliati, in anul 2014 si anume:

Indicatori prezentati de societate:

-Total venituri operationale: .. lei;

-Total cheltuieli operationale: ... lei

-Profit operational :... lei

Calculul rentabilitatii marjei nete de profit (NCP):

$$NCP = (\text{Venituri operationale} - \text{Cheltuieli operationale}) / \text{Cheltuieli operationale} \times 100;$$

Intervalul de comparatie pentru anul 2014 se prezinta astfel... Din cele de mai sus reiese ca indicatorul obtinut de societate pe anul 2014 (NCP) nu se situeaza in intervalul de comparatie pentru anul 2014, astfel ca organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor din exploatare, astfel:

Baza impozabila stabilita suplimentar cu ajustare=(Total venituri operationale x marja mediana /100)-profit operational realizat de societate;

Pe anul 2014, urmare ajustarilor efectuate s-au stabilit venituri din exploatare suplimentare .

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatara arata ca în anul 2012, se aflat inca in perioada de inceput de activitate, perioada in care, inerent, apar o serie de probleme si de costuri generate de punerea în functiune a liniilor de productie, de gasirea si pregatirea personalului direct implicat în activitatea de productie, de calibrarea liniilor si capacitatii de productie cu volumele solicitate/comandate spre productie, etc, volumele, de productie inca mici, coroborate cu perioada, de pregatire a personalului direct implicat in activitatea de productie,probleme care influenteaza rezultatele inregistrate de orice societate aflata la inceputul activitatii sale si, implicit, si pe cele înregistrate de societate în acest an.

Societatea contestatara arata ca insasi Ghidul OECD în materie de preturi de transfer accepta faptul ca societatile afiliate, la fel ca si companiile independente, pot suporta pierderi reale, datorita costurilor masive de început datorate conditiilor economice nefavorabile, ineficientei sau altor motive economice legitime; in acest sens invoca

dispozitiile pct.1.70 din sectiunea D3 a Ghidului OCDE si pct 1.60 din cadrul sectiunii D1.2.5 din Ghidul OCDE si sustine ca este rezonabil din punct de vedere economic ca în perioada de start-up o societate sa inregistreze costuri semnificative de debut de activitate si astfel sa inregistreze rezultate mai slabe, avand în vedere investitiile semnificative efectuate si competitia din piata care pune presiune pe preturile practicate.

Societatea arata ca numarul de angajati în perioada 2010-2017 a crescut de la... de angajati la ..de angajati; de asemenea, prin tabelul inserat in contestatia formulata societatea prezinta evolutia cifrei de afaceri înregistrata în cursul perioadei analizate în paralel cu cresterea numarul de angajati ai acesteia în cadrul aceleiasi perioade, rezultand ca cifra de afaceri înregistrata a crescut pe masura ce numarul de angajati ai societatii au crescut, existand o legatura directa între cresterea costurilor inregistrate cu salariile si veniturile inregistrate de societate.

In drept, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada verificata, prevede:

“(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.”

Iar la art.11 din acelasi act normativ se prevede:

“(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.”

La pct.23, pct. 24, pct.32, pct. 33 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare se prevad urmatoarele:

“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 directe 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.[...]

28. În sensul art. 11 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directe privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.

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.

34. În aplicarea metodelor prevăzute la **art. 11 alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.**

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.[...]

36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.[...]

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

Din prevederile legale enunțate se reține ca 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 prețurilor", practica care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri speciale și/sau condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și a impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu 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 veniturilor sau a cheltuielilor oricareia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacțiilor.

Din prevederile legale enunțate se reține că la stabilirea pretului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate pot fi folosite o serie de metode, dintre cele expres enumerate precum și orice altă metodă recunoscută de liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, pentru fiecare caz în parte alegându-se metoda adecvată.

De asemenea, din prevederile legale enunțate se reține că în aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul iar în cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a pretului).

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE:

“1. Preturile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu pot fi luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspecte internaționale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale și de aceea orice corectare a pretului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespunzătoare într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale preturile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere.”

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

Costuri directe-Costuri ocazionate în 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 serviciu care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu costurile unei unități de reparații care asigură servicii pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

Metoda marjei tranzacționale nete -O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) realizată de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Principiul lungimii de braț -Standardul internațional asupra căruia țările membre OCDE au acordat să fie utilizat pentru a se determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat la art.9 al Convenției Fiscale Model OCDE după cum urmează: În cazul în care "condițiile create sau impuse între companii afiliate în rețelele lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între 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."

Se retine ca alegerea celei mai adecvate metode de determinare a preturilor de transfer se bazeaza pe identificarea acelei metode care, in circumstantele tranzactiei analizate ofera cea mai potrivita masura sau cea mai buna estimare a unei valori de piata. In functie de profitul functional si de risc al persoanei afiliate se va alege si indicatorul financiar.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca pentru analiza tranzactiilor s-a folosit metoda marjei tranzactionale nete iar indicatorul de profitabilitate utilizat in cadrul analizei este rata rentabilitatii costurilor totale. Acest indicator este adecvat , in general pentru societatile care desfasoara activitati de productie (cu functii si riscuri limitate) pe baza de comanda sau de prestari servicii. Indicatorul poate fi calculat pe baza informatiilor financiare exportate din baza de date ORBIS .

Se retine ca aceeasi metoda si aceeasi indicatori au fost utilizati si de Societatea X in dosarul preturilor de transfer.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca in speta s-au avut in vedere prevederile Ghidului OECD privind preturile de transfer pct.3.79 potrivit caruia :Folosirea datelor multianuale nu implica in mod necesar folosirea mediilor multiple anuale .Informatiile si mediile anuale multiple pot fi folosite in anumite circumstante pentru imbunatatirea acuratetii intervalului de comparabilitate precum si reducerea impactului eventualelor elemente care au un grad redus de comparabilitate (Ghid OECD 2010 pct.3.57) astfel incat nu mai este necesara folosirea in analiza mediilor anuale multiple pentru a minimiza riscul de eroare(Ghid OECD 2010 pct.3.62).

Se retine ca in speta, analiza intervalului de comparabilitate trebuie realizata pe fiecare an fiscal in parte, comparand valoarea indicatorului rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT) al Societatii X cu valori ale aceluiasi indicator din intervalul de comparabilitate din acelasi an fiscal.

Din dosarul preturilor de transfer rezulta ca pentru comparatie societatea a selectat 8 societati si anume:

-R avand obiect de activitate industria de fabricatie de materiale textile. Capacitatea de productie zilnica a societatii este pana la.. de rochii si bluze, respectiv pana la ...de paltoane fuste si pantaloni de design diferi, materiale diverse si complexitate diversa;

-D care se afla in topul producatorilor de confectii in Romania si are ca obiect de activitate in domeniul croitoriei, confectionand diverse piese vestimentare;

-E care presteaza servicii de fabricatie piese vestimentare cu precadere camasi. Realizarea produselor se face in serii scurte in sistem lohn;

- cu obiect de activitate in industria de productie a textilelor, cu precadere in segmentul de productie a panatalonilor;

-T societate care produce: fuste sport si clasice, fuste hand crash, fuste plisant, pantaloni sport si clasici, jachete sport si blazere;

-S cu obiect de activitate principal- productia de articole vestimentare (pantaloni si fuste);

-Y care are peste 100 de angajati calificati si produce rochi;

-V cu obiect de activitate -productia de confectii pentru femei si barbati, mai ales jachete, blazere, hanorace, pardesii.

Pentru cele 8 companii comparabile a fost calculat indicatorul RRCT (rata rentabilitatii costurilor totale), astfel:...

Intervalul intercuartilar obtinut pentru cele 8 societati comparabile:....

Pentru Societatea X rata rentabilitatii costurilor totale a fost:...

Dupa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, urmare compararii nivelului de rentabilitate al societatilor selectate cu nivelul de rentabilitate al Societatii X, se constata ca X a inregistrat in anul 2012 si 2014 niveluri de rentabilitate sub intervalul de comparabilitate generala.

Se retine ca vanzarile efectuate de societatea contestatara catre persoanele afiliate, in anul 2012 si 2014, nu au fost realizate la nivelul pretului de piata.

Astfel, in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor din activitatea de exploatare, conform prevederilor legale mai sus enuntate.

Din analiza dosarul preturilor de transfer rezulta ca, pe anul 2012, indicatorul obtinut de societate (NCP) se situeaza sub nivelul cuartilei 1 a intervalului de comparatie ..., mediana fiind de....

Indicatori prezentati de societate sunt:....

Se retine ca pe anul 2012, in mod corect organele de inspectie fiscala au majorat veniturile din exploatare ale societatii cu in suma de... lei.

Pe anul 2014, din analiza dosarul preturilor de transfer, rezulta ca indicatorul obtinut de societate pe anul 2014 (NCP) nu se situeaza in intervalul de comparatie pentru anul 2014.

Din dosarul preturilor de transfer se retine ca intervalul de comparatie pentru anul 2014 se prezinta astfel:....

Indicatori prezentati de societate sunt:

Avand in vedere ca indicatorul obtinut de societate pe anul 2014 (NCP) de .. nu se situeaza in intervalul de comparatie pentru anul 2014, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor din exploatare, astfel:

Baza impozabila stabilit suplimentar cu ajustare=(Total venituri operationale x marja mediana /100)-profit operational realizat de societate si au majorat venituri din exploatare suplimentare cu suma de

La art.8 din OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare /estimare a preturilor de transfer se prevede:

"Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare."

In speta se retine ca, preturile tranzactiilor efectuate intre persoanele afiliate X si P, pe anii 2012 si 2014 ,nu s-au incadrat in intervalul de comparare si nu reflecta pretul de piata.

Pretul de piata este definit la art.7 din Codul fiscal, pct.26 ca fiind:

"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;"

La dosarul contestatiei se afla Conventia de subcontractare din data de 01.01.2013 incheiata intre Societatea P si Societatea X , care la art.7 "Preturi si modalitati de plata" prevede ca :

"Preturile convenite pentru fiecare model sunt trecute in anexa.Pentru modelele de colectie preturile sunt marite cu 300%.

Se precizeaza ca, in cazul unor operatiuni suplimentare sau exceptionale prevazute

in descrierea tehnica(fise, caiet de sarcini) furnizata de P , acestea vor fi subiectul unei remuneratii suplimentare, dupa acceptarea devizului specific din partea X catre P, precedate de un acord scris din partea P, privitor la operatiunile mentionate."

Se retine ca, in conformitate cu prevederile contractuale societatea contestatara avea posibilitatea de a majora pretul serviciilor prestate in cazul unor operatiuni suplimentare sau exceptionale prevazute in descrierea tehnica(fise, caiet de sarcini) furnizata de P , dupa acceptarea devizului specific de catre P si un acord scris din partea P, privitor la operatiunile mentionate.

La dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca Societatea X ar fi solicitat societatii mama P sa majoreze preturile pentru operatiuni suplimentare sau exceptionale in conditiile in care cheltuielile aferente manoperei au crescut iar societatea a inregistrat pierdere fiscala pe toata perioada verificata.

La art. 1.52 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer se precizeaza:

„[...]o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni.”,

iar potrivit art. 1.3 din ghid se prevede:

„Atunci cand transferul prin preturi nu reflecta fortele pietei si principiul lungimii de brat obligatiile fiscale ale companiilor afiliate si veniturile fiscale ale tarii gazda ar putea fi distorsionate. De aceea, tarile membre OECD au decis ca, in scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate dupa cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni si pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de brat”

Din coroborarea art.9 mai sus enuntat cu art. 1.38 si art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Preturi de Transfer rezulta ca *“Articolul 9 va permite deci o ajustare a conditiilor pentru a reflecta conditiile la care ar fi ajuns partile daca tranzactia ar fi fost structurata in conformitate cu realitatile economice si comerciale ale partilor ce opereaza la lungime de brat”,* respectiv ca *“Aplicarea principiului lungimii de brat se bazeaza in general pe compararea conditiilor unei tranzactii controlate cu conditiile tranzactiilor ce au loc intre companii independente.”*

De asemenea, la art. 2.3 din Ghidul OECD pentru Preturi de Transfer se prevede:

„Comentariul la aliniatul 1 al Articolului 9 indica ca aliniatul 1 autorizeaza o administratie fiscala in scopul calcularii obligatiilor fiscale, [sa] rescrie conturile unei companii [afiliate] daca, ca rezultat al relatiei speciale dintre companii, conturile nu reflecta profiturile impozabile generate in acel Stat.Profiturile impozabile reale sunt cele care s-ar fi obtinut in absenta conditiilor ce nu sunt la lungime de brat”.

Totodata, la art. 5.28 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, se prevede:

„Contribuabilii ar trebui sa depuna eforturi rezonabile la momentul la care se stabileste pretul de transfer pentru a determina daca pretul de transfer este din punct de vedere fiscal in conformitate cu principiul lungimii de brat”.

Cu privire la argumentul societatii contestatara potrivit caruia în anul 2012, se afla inca in perioada de inceput de activitate si ca insasi Ghidul OECD în materie de preturi

de transfer accepta faptul ca societatile afiliate, la fel ca si companiile independente, pot suporta pierderi reale, datorita costurilor masive de început datorate conditiilor economice nefavorabile, ineficientei sau altor motive economice legitime nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea a fost infiintata in anul 2010 si datorita costurilor a inregistrat pierdere fiscala la fiecare sfarsit de perioada fiscala. Anii 2012 - 2014, cand s-au efectuat ajustarile veniturilor din exploatare nu pot fi considerati de început de activitate, argumentul societatii contestatare neputand fi primit in solutionarea favorabila a contestatiei.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia, exceptand Societatea D, societatile selectate ca si comparabile, din punct de vedere al activitatii derulate, sunt societati mature pe piata din România, fiind înfiintate cu multi ani înaintea societatii X, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din documentele (dosarul preturilor de transfer) existente la dosarul contestatiei rezulta ca societatea a selectat cele 8 societati pentru comparatie, organele de inspectie fiscala au ajustat preturile de transfer utilizand aceeasi metoda, indicatori si aceleasi societati pentru compararea nivelurilor de rentabilitate.

La punctului 1.48 din Ghidul OECD se prevede ca:

"Cand conditiile relevante ale tranzactiilor controlate (pretul sau marja) se regasesc in domeniul la lungimea de brat, nu ar trebui facute ajustari. Cand conditiile revante (pretul sau marja) se situeaza in afara domeniului stabilit de administratia fiscala, atunci contribuabilul ar trebui sa aiba posibilitatea sa prezinte argumente ca conditiile tranzactiei respecta principiul lungimii de brat si ca intervalul lungimii de brat include si rezultatele lor. Daca respectivul contribuabil nu este capabil sa stabileasca acest fapt, administratia fiscala ar trebui sa stabileasca cum ajusteaza conditiile tranzactiei controlate tinand cont de domeniul la lungimea de brat. Se poate sustine ca orice punct al domeniului respecta totusi principiul lungimii de brat. In general si in masura in care este posibil sa se distinga intre diversele puncte din cadrul domeniului, aceste ajustari ar trebui facute fata de punctul care reflecta cel mai bine datele si circumstantele respectivei tranzactii controlate."

In steta, dupa cum am aratat si mai sus organele de inspectie fiscala au analizat preturile de transfer luand in considerare documentele prezentate de societate (contracte, dosarul preturilor de transfer, documentele inregistrate in contabilitatea societatii).

La dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completari ulterioare:

-art.72

"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare."

-art.73

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

Avand in vedere ca in conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Codul fiscal, mai sus enuntat, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia

dintre persoane pentru a reflecta pretul de piata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile impozabile ale societatii cu suma de... lei pe anul 2012 si cu suma de... lei pe anul 2014 pentru a reflecta pretul de piata al serviciilor furnizate societatii afiliate.

Mai mult, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare mai sus enuntate, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii lor iar in speta cheltuielile inregistrate de societate , nu se reflecta in veniturile inregistrate de aceasta pe anii 2012 si 2014.

Avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul contestatiei si faptul ca argumentele societatii contestatare nu sunt denatura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala , in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge contestatia formulata de Societatea X , ca neintemeiata, cu privire la suma de... reprezentand venituri stabilite suplimentar aferente activitatii de prestari servicii pentru anii 2012 si 2014.

2.In ceea ce privesc cheltuielile cu serviciile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de Societatea X, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile inregistrate in evidentele contabile pe perioada verificata in conditiile in care societatea contestatara nu a justificat cu documente prestarea de servicii si de asemenea nu a justificat necesitatea acestor servicii in scopul obtinerii de venituri impozabile.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a inregistrat in evidentele contabile, pe perioada 2013-2016 , cheltuieli cu serviciile in baza facturilor emise de tehnicianul francez PF in baza Contractului de prestari servicii.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile , in luna septembrie 2014 cheltuieli cu serviciile in baza facturilor emise de societatea mama P conform Contractului de prestari servicii.

In vederea justificarii cheltuielilor cu serviciile societatea contestatara a prezentat Contractul de prestari servicii incheiat intre PF si X si Certificatul de rezidenta fiscala (in limba franceza); In timpul controlului societatea nu a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de activitate, procese verbale de receptie, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare din care sa rezulte natura serviciilor prestate, numarul de ore efectiv lucrate de prestatorul PF pentru prestarea serviciilor; nu s-a facut dovada necesitatii serviciilor in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Potrivit datelor din sistemul VIES, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatorul intracomunitar PF, pe perioada 2013-2016, nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X .

Cu privire la serviciile facturate de P, a fost prezentat numai contactul de prestari de servicii, incheiat cu societatea afiliata P, facturile nefiind insotite de situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata, procese verbale de receptie asa cum prevede art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 48 din Norme de aplicare a Codului fiscal, din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv si ca au fost necesare in scopul obtinerii de venituri impozabile pentru X.

Mai mult, potrivit datelor din sistemul VIES rezulta ca operatorul intracomunitar P nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X.

Avand in vedere ca societatea nu a justificat prestarea de servicii cu situatii de lucrari in care sa se mentioneze perioada si numarul de ore efectiv lucrate la societatea verificata, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare si nici necesitatea efectuarii serviciilor facturate de tehnicianul francez PF si de asemenea de societatea mama P , organele de inspectie fiscala, in temeiul dispozitiilor art. 21, alin. (1) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din Norma de aplicare a Codului fiscal, la deductibilitate cheltuielile cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de tehnicianul francez PF si de asemenea de societatea mama P.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatara sustine ca a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala contractele in baza carora societatea X a primit servicii de la societatea P si PF.

Cu privire la justificarea serviciilor facturate de societatea mama, societatea contestatara anexeaza "dosarele de activitate a angajatei P care cuprind descrierea modelelor ce urmeaza a fi fabricate, modificarile de tipar ce trebuie urmate si indicatii tehnice in vederea realizarii conforme a produselor, notite datate luate la intalnire cu clientii si transmise apoi catre angajatii societatii din Romania pentru a fi puse in practica; precizeaza ca notitele luate de aceasta, au fost redactate in limba romana de angajatul societatii in functia de tehnician in industria textila, care a fost persoana de legatura dintre tehnicianul francez si angajatii X.

Cu privire la serviciile facturate de PF, societatea contestatara anexeaza la contestatia formulata " decontul orar al activitatii in cadrul cursurilor sustinute de catre PF angajatilor Societatii X si arata ca PF detine un atestat privind capacitatile sale de a forma profesional alte persoane precum si faptul ca aceasta era la dispozitia Societatii X (fizic sau online) ori de cate ori era necesara interventia acesteia. Sustine ca poate prezenta documente (bilete de avion) din care rezulta ca tehnicienii francezi s- au deplasat la sediul societatii X;PF s-a conectat prin intermediul internetului (spre exemplu Skype, videoconferinta) cu angajatii societatii oferind suportul necesar ori de cate ori a fost nevoie pentru a indruma /ghida angajatii societatii.

Societatea contestatara sustine ca, contractul incheiat cu PF prevede un onorariu lunar fix, deci este in contract de tip abonament, prin care PF este in fapt la dispozitia societatii; solicita luare in considerare a Deciziei nr. 3392 emise de Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectia de contencios administrativ si fiscal si Hotararea CJUE pronuntata in cauza C-463/4.

Totodata, societatea contestatara sustine ca dovada prestarii efective a serviciilor o reprezinta evolutia si dezvoltarea societatii respectiv evolutia cifrei de afacere si a numarului de angajati.

În speta, pe perioada 2013-2015, sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

"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."

De asemenea, în speta sunt aplicabile și prevederile la art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"(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.[...]"

(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;[...]"

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

coroborate cu prevederile 44 și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscală, dat în aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Cod, potrivit căruia:

"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."

"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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea."

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2016, în speta sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

" (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31."

precum și pct.5 din HG nr.1/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind codul fiscal, potrivit caruia:

"(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor."

La art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

"(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale."

În conformitate cu prevederile Legii nr.82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare

"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

iar în conformitate cu prevederile pct.259 din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene în vigoare pe perioada 01.01.2013-31.12.2014, menținut la pct.446 din Ordinul nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în vigoare începând cu data de 01.01.2015, se prevede:

"(1)...Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări

care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate."

Din prevederile legale enunțate se reține ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice. Cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor și anume: contractul încheiat între părți, factura însoțită de situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare care atestă realizarea efectivă a serviciilor, acceptate de beneficiar.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Cu privire la cheltuielile cu serviciile înregistrate în evidențele contabile ale societății, pe perioada 2013-2016 în baza facturilor emise de tehnicianul francez PF conform Contractului de prestări servicii, la dosarul contestației se afla:

-Contractul de prestări servicii încheiat între PF în calitate de prestator și Societatea X în calitate de beneficiar, al cărui obiect de activitate, conform pct.II, îl reprezintă: "Prestări servicii de formare în modelism, lectură și tehnici de croit."

La pct.III "Durata contractului" se specifică :

"Contractul se încheie pe durată nedeterminată, începând cu data de 02.01.2013."

Conform pct.IV "Prețul contractului" din contract

"4.1. Prețul prestației este de ...euro/lună.

4.2. Contravaloarea contractului se va plăti cu ordin de plată în contul prestatorului, după primirea facturii "

La pct.V "Obligațiile părților " din contract se prevede:

"5.1. Prestatorul de servicii se obligă:

a) să realizeze în timpul stabilit și în condițiile de calitate stabilite, serviciile pentru care a fost încheiat prezentul contract.

5.2. Beneficiarul serviciilor se obligă:

a) să achite integral contravaloarea serviciilor prestate de prestator, după primirea facturii."

-Certificatul de rezidență fiscală emis de autoritatea fiscală din Franța din care rezultă ca PF este rezident al Franței; documentul a fost prezentat în limba franceză;

-Certificatul de măiestrie care conferă dnei PF, calitatea de designer de modă; documentul a fost prezentat în limba franceză;

Se reține că în timpul controlului societatea contestată nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente din care să rezulte natura serviciilor prestate, dacă serviciile au fost prestate efectiv și dacă au fost necesare activității societății X, în vederea justificării cheltuielilor cu serviciile înregistrate în evidențele contabile ale acesteia.

La dosarul contestației societatea contestată anexează un document denumit "decont orar" al activității în cadrul cursurilor susținute de către PF angajaților Societății X și specifică că, PF deține un atestat privind capacitățile sale de a forma profesional alte persoane precum și faptul că aceasta era la dispoziția Societății X (fizic sau online) ori de câte ori era necesară intervenția acesteia.

În conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. "

Analizand documentele depuse la dosarul contestatiei de catre societatea contestata se retin urmatoarele:

- cele trei deconturi orare depuse sunt aferente anilor 2013, 2014, 2015 in conditiile in care serviciile au fost facturate pe perioada 2013-2016.

-din aceste deconturi rezulta ca PF a efectuat cursuri de formare profesionala Lectra si formare tehnica Haute Couture cu angajatii X.

-in deconturi sunt mentionate lunar, numarul de ore efectuate precum si valoarea facturata;

-deconturile orare prezentate in sustinere contin doar o semnatura indescifrabila;

Din Contractul de prestari servicii rezulta ca pretul prestatiei este de.. euro/luna iar contravaloarea serviciilor se achita dupa primirea facturii, insa din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca facturile emise de catre PF catre Societatea X au atasate documente -situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau deconturi orare , acceptate de beneficiar din care sa rezulte efectiv serviciul prestat, numarul de ore efectiv lucrate; deconturile orare prezentate nu poarta semnatura beneficiarului , sunt emise anual si nu sunt atasate unor facturi; mai mult din deconturile orare prezentate rezulta ca pretul prestatiei este... de euro/luna insa din Contractul de prestari servicii rezulta ca pretul prestatiei este de ..euro/luna.

Prin urmare, deconturile orare prezentate in sustinerea cauzei nu pot fi primite ca reprezentand documente justificative prin care sa se faca dovada prestarii efective a serviciilor de catre PF catre Societatea X .

Se retine ca in vederea justificarii cheltuielilor cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in luna septembrie 2014, in baza facturii emisa de societatea mama P, societatea contestata a prezentat factura si Contractului de prestari servicii.

Analizand Contractul de prestari servicii, incheiat intre P ca prestator pe de o parte si Societatea X, in calitate de beneficiar , se retine ca acesta are ca obiect de activitate potrivit pct.II:

"2.1. Obiectul contractului il reprezinta :prestarea de servicii de asistenta tehnica, modelism, patronaj, tehnici de croire prin intermediul tehnicienilor francezi."

Potrivit pct.III durata contractului :*"Contractul se incheie pe o durata nedeterminata, incepand cu data de 01.01.2013."*

La pct.IV Pretul contractului se specifica :

"4.1.Pretul prestatiei este stabilit pe baza cheltuielilor de deplasare, locare, diurna generate de deplasarile tehnicienilor in Romania.

4.2.Pretul se va plati cu ordin de plata in contul prestatorului sau prin compensare, la termenul stabilit de prezentul contract, astfel o data pe an in anul urmator efectuarii prestatiei dupa primirea de catre beneficiar a facturii detaliate."

La pct.V "Obligatiile partilor"

"5.1.Prestatorul de servicii se obliga:

-sa puna la dispozitia beneficiarului tehnicieni cu o pregatire de calitate superioara pentru asigurarea continuitatii procesului de fabricare a articolelor de imbracaminte;

5.2.Beneficiarul serviciilor se obliga:

-sa achite/compenseze serviciile prestate de prestator in termenul stabilit in prezentul contract."

Cu privire la serviciile facturate de P, societatea contestata anexeaza la dosarul cauzei un in scris denumit "Suport formare profesionala" care cuprinde descrierea

modelelor ce urmeaza a fi fabricate, modificarile de tipar ce trebuie urmate si indicatii tehnice in vederea realizarii conforme a produselor, notite date luate la intalnire cu clientii si transmise apoi catre angajatii societatii din Romania pentru a fi puse in practica, aferente perioadei 24.01.2013-17.09.2013, care nu poarta semnatura prestatorului sau beneficiarului si care nu poate fi considerat ca reprezentand document justificativ in conditiile in care nu contine informatii referitoare la prestatorul serviciilor, beneficiarul serviciilor sau contractul de prestari servicii in baza caruia au fost prestate serviciile enumerate in acest in scris.

Din Contractul de prestari servicii incheiat intre P , ca prestator si Societatea X rezulta ca obiectul contractului il reprezinta prestarea de servicii de asistenta tehnica, modelism, patronaj, tehnici de croire prin intermediul tehnicienilor francezi iar **pretul prestatiei este stabilit pe baza cheltuielilor de deplasare, locare, diurna generate de deplasarile tehnicienilor in Romania care se va plati pe baza facturii detaliate** iar din in scrisul prezentat nu rezulta acest lucru.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca obiectul Contractului de prestari servicii si Conventiei de subcontractare , incheiate intre societatea contestatara si societatea mama P il reprezinta prestarea de servicii de prelucrare de tesaturi si accesorii pentru realizarea de confectii de catre Societatea X in beneficiul societatii afiliate P.

Conform contractelor de prestari servicii incheiate intre cele doua societatii afiliate Societatea X este responsabila de fabricarea, exportul si livrarea confectiilor textile comandate de societatea afiliata P conform planificarii si instructiunilor stabilite de catre aceasta. Achizitia de materii prime cat si comercializarea produselor finite obtinute urmare procesului de prelucrare efectuat de societatea din Romania , este asigurata de societatea afiliata P.

La dosarul contestatiei se afla Conventia de subcontractare incheiata intre Societatea P si Societatea X , care are ca obiect conform art.1:

"Societatea X asigura fabricarea, exportul si livrarea confectiilor comandate de P, potrivit planningului si normelor calitative comunicate intr-un document individual.

Preturile unitare stabilite de X sunt in general EX WORKS, cu exceptia produselor finite sau semifabricate comandate de P."

La art.2, pct.2.2 din conventie se specifica :

" Casa de moda ca si client principal al P va avea parte de o atentie deosebita atat din punct de vedere calitativ al pieselor confectionate cat si in ceea ce priveste respectarea cu strictete a datelor de livrare. In acest scop, **P va trimite in mod regulat personalul tehnic in locatiile X** , va intocmi un planning de lucru saptamanal si va implementa o procedura de control de calitate a produselor.

Potrivit art.3"**Obligatii**" din Conventie;

A1. ale P vis- a- vis de munca in lohn

" P ii furnizeaza Societatii X materiile prime necesare pentru fabricarea articolelor comandate (exceptie firele de asamblare -ata si cele mentionate pe fisa sau articol comandat) documentatia tehnica(fise tehnice, loturi) inclusiv modelul(modelele)etalon. P suporta costul de achizitie si transport pana la locul de manopera.De asemenea, intra in sarcina ei toate cheltuielile aferente pentru ca produsele fabricate sa ajunga la sediul societatii P sau la un alt loc convenit.

Modelele vor fi pregatite si furnizate in mod riguros de P la X, cu cel putin o saptamana inainte de inceperea croirii, conform modalitatilor urmatoare:

-un tipar definitiv al fiecarui model si gradatiile pentru fiecare talie comandata;

-o bucata definitiva avand sigla "OK PRODUCTIE" de la P(model etalon);

-fisa tehnica a fiecarui model care sa includa toate detaliile tehnice necesare realizarii productiei(rezerva de tesatura, punct specific de coasere, indicatii tehnice

particulare)cat si caietul de sarcini de ambalare a produselor la export.

-fisa "design" a fiecarui model continand referintele tesaturilor pe culoare si accesoriile asociate(nasturi, banda, ribbon) pentru fiecare culoare.

-fisa "materiale" incluzand metrajele de tasaturi pe culori, expediate de P catre X si cantitatile necesare pentru realizarea productiei fiecarui model cat si cantitatea de accesorii expediate de P in vederea realizarii productiei.

In cazul in care unul din aceste documente sau unul din materiale nu vor fi preparate in mod riguros sau va lipsi X va putea refuza executarea productiei pana in momentul obtinerii documentatiei sau materialelor. Planificarea va fi reportata corespunzator.

A2. ale P vis- a- vis de Biroul de Studii, modelism si creatie tipare

Societatea P furnizeaza societatii X schitele hainelor ce vor fi create cat si toate indicatiile tehnice sau stilistice in vederea crearii tiparelor a unei mostre de panza si al primului prototip al hainei. P furnizeaza cupoanele de tasatura si accesoriile necesare fabricarii primului prototip."

Potrivit Conventiei de subcontractare, rezulta ca societatea mama P vis-a vis de munca in lohn, are obligatia de a furniza Societatii X materiile prime necesare, documentatia tehnica, modelul; suporta costurile de achizitie si manopera, cheltuieli aferente pentru ca produsele sa ajunga la sediul societatii P sau in alt loc convenit.

Se retine totodata ca modelele vor fi pregatite si furnizate in mod riguros de P, cel putin cu o saptamana inainte de inceperea croirii, conform urmatoarelor modalitati: un tipar definitiv al fiecarui model si gradatiile pentru fiecare talie comandata; o bucata definitiva avand sigla "OK PRODUCTIE" de la P (model etalon); fisa tehnica a fiecarui model care sa includa toate detaliile tehnice necesare realizarii productiei (rezerva de tesatura, punct specific de coasere, indicatii tehnice particulare) cat si caietul de sarcini de ambalare a produselor la export; fisa "design" a fiecarui model continand referintele tesaturilor pe culoare si accesoriile asociate (nasturi, banda, ribbon) pentru fiecare culoare; fisa "materiale" incluzand metrajele de tasaturi pe culori, expediate si cantitatile necesare pentru realizarea productiei fiecarui model cat si cantitatea de accesorii expediate de P in vederea realizarii productiei.

De asemenea, se retine si obligatiile societatii mama P vis-a vis de biroul de studii, modelism si creatie tipare si anume societatea mama are obligatia sa furnizeze Societatii X schitele hainelor ce vor fi create cat si toate indicatiile tehnice si stilistice in vederea crearii tiparelor, a unei mostre pe panza si al primului prototip.

Din Conventie rezulta ca, societatea mama P va trimite in mod regulat personal tehnic in locatiile Societatii X.

In aceste conditii argumentele societatii contestatare potrivit carora natura serviciilor facturate de Societatea P si de catre PF din Franta consta in studiul, analiza si realizarea tiparului produselor ce urmeaza a fi fabricate si interrelatiile cu tehnicienii in industria textila de la sediul societatii si punctului de lucru pentru stabilirea tuturor detaliilor anterioare procesului final de realizare a tiparului ce urmeaza sa fie utilizat, verificarea tiparelor si adaptarea lor astfel incat produsul finit sa corespunda cu comanda primita de la client, crearea împreuna cu echipa de colectie a unui TDS-prima bucata pentru observarea eventualelor erori si corectarea lor, transmiterea catre client a TDS-ului si a fisei de productie in vederea primirii acceptului de lansare spre manufactura, nu pot fi retinute in solutiile favorabile a contestatiei in conditiile in care aceste operatiuni cad in sarcina societatii mama P, conform art.3 "Obligatii" pct. A1 si A.2 din Conventiei de subcontractare din data de 01.01.2013, mai sus enumerate.

Dupa cum au aratat si organele de inspectie fiscala si dupa cum rezulta si din contractele de prestari servicii incheiate intre Societatea mama P si Societatea X, in

speta societatea contestatara realizeaza prestari de servicii, societatea beneficiara P punand la dispozitia prestatorului materiile prime necesare fabricarii articolelor comandate, documentaria tehnica, modelul etalon precum si personal tehnic.

Mai mult, s-a constatat ca serviciile facturate de P, au fost prestate in favoarea societatii mama din Franta de catre angajatul acesteia (conform buletin de paye -salariul de plata pentru anul 2013), iar ulterior P refactureaza contravaloarea serviciilor catre X in conditiile in care la art.5 "Locul fabricarii si controlul fabricarii" din Conventia de subcontractare, se precizeaza in mod clar ca:

"Societatea P , va putea , pe propriile costuri sa trimita la fabrica unul dintre reprezentantii sai, cand va dori si pe perioada pe care o va considera de bun augur.Reprezentantul are dreptul de a urmarii intreg procesul de fabricatie."

In aceste conditii se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara nu a justificat necesitatea serviciilor facturate(refacturate) de societatea mama P si de catre PF, tehnician francez.

De asemenea , dupa cum s-a aratat si mai sus, societatea contestatara nu a prezentat documente prin care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor facturate de tehnicienii francezi inregistrate in evidentele contabile ca cheltuieli deductibile fiscal la calcul profitului impozabil pe perioada verificata.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de indeplinirea cumulativa a urmatoarelor conditii:

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, sa fie executate în baza unui contract incheiat intre parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- **contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.**

In acest sens sunt si considerentele Deciziei civile nr.1261/2014 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie, emisa intr-o speta similara si anume:

"[...]pentru a admite deductibilitatea costurilor acestor servicii dar si a TVA se impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor dar si a legaturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului.

Avand in vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii , legea romana inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevazute cu titlu exemplificativ cateva mijloace de proba admisibile pentru a dovedi ca serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucrari, studii de fezabilitate, de piata, insa pot fi produse de catre contribuabil si alte probe in functie de specificul activitatii desfasurate.

In privinta legaturii cheltuielilor cu activitatea curenta a contribuabilului trebuie sa se aiba in vedere posibilitatile interne ale societatii fata de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de actionariatul acesteia."

Prin urmare, se retine ca contribuabilul are obligatia sa faca dovada prestarii efective a serviciilor si mai mult sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora in corelatie cu serviciul prestat si specificul activitatii desfasurate.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in speta societatea contestatara nu a probat prestarea efectiva a serviciilor cu documentele prevazute de lege si mai mult nu a facut

dovada necesitatii prestarii serviciilor in favoarea societatii X in conditiile in care serviciile la care face referire societatea contestatara si care sustine ca au fost facturate de tehnicienii francezi, cad in sarcina societatii mama P, conform Conventiei de subcontractare, analizata mai sus.

La pct.41 din H.G. nr.44/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, dat in aplicarea art.11 din cod, mentinut la pct.13 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, dat in aplicarea art.11 din cod, se specifica in mod clar ca:

"41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt."

Prin urmare argumentele societatii contestatare referitoare la necesitatea prestarii serviciilor de catre tehnicienii francezi, prezentate atat in timpul controlului cat si in contestatia formulata nu sunt reale, in conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca in mod clar ca serviciile la care se face referire cad in sarcina societatii mama P.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca cheltuielile de management, control, consultanta pot fi deduse numai daca sunt furnizate in plus servicii persoanelor afiliate sau daca in pretul bunurilor si in valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau in considerare si serviciile sau costurile de administrare,insa din documentele analizate mai sus nu rezulta acest lucru iar societatea contestatara nu a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de lucru, procese verbale de receptie sau alte documente din care sa rezulte ca cheltuielile facturate de societatea mama P ar reprezenta cheltuielile de management, control, consultanta furnizate in plus, fata de cele prevazute la art.3 pct.A1 si A2 "Obligatiile P" din Conventia de subcontractare mai sus analizata.

La art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

"Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului /plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de

impozitare."

iar la art.73 din același act normativ se prevede:

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

Cu privire la afirmatia societatii contestatare potrivit careia Contractul de prestari servicii incheiat cu PF este un contract de tip abonament deoarece prevede un onorariu fix, mentionam:

Cu privire la contractele de prestari servicii de tip abonament la pct.24 alin.(5) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea Titlului VII din Cod, se prevede:

"(5) În cazul contractelor de prestări de servicii în cadrul cărora clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație, serviciile trebuie considerate efectuate în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii clientului său în această perioadă. În cazul unor astfel de contracte, obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii bine definite, ci faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi serviciile contractate, prestarea de servicii fiind efectuată de prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziția clientului în perioada stabilită în contract, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație. Faptul generator al taxei intervine conform prevederilor art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului. În acest sens a fost dată și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD. Aceste prevederi se aplică inclusiv în cazul serviciilor de consultanță, juridice, de contabilitate, de expertiză, de mentenanță, de service și alte servicii similare, pentru care nu se întocmesc rapoarte de lucru sau alte situații pe baza cărora prestatorul atestă serviciile prestate, fiind încheiate contracte în condițiile descrise de prezentul alineat."

Din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene respectiv cauza C-463/14 Asparuhova Lake Investment Company OOD invocata de societatea contestatara, preluata in Normele de aplicare a Codului fiscal, pct.24 alin.(5) mai sus enuntate , se retin urmatoarele:

Prin hotararea pronuntata in aceasta cauza instanta europeana a hotarat ca notiunea "prestare de servicii" cuprinde si contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanta unei intreprinderi, in special de natura juridica, comerciala si financiara in cadrul carora prestatorul s-a pus la dispozitia beneficiarului pe durata contractului, iar faptul generator si exigibilitatea TVA intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fara sa prezinte importanta daca beneficiarul a apelat efectiv sau cat de des a apelat la serviciile prestatorului.

Pentru a pronunța aceasta hotărâre **instanța a reținut la situația de fapt (pct.**

16-18) ca societatea bulgara in cauza incheiase contracte de tip abonament pentru servicii de consultanta, în cadrul carora prestatorii se obligasera, între altele, sa se afle la dispozitia beneficiarului pentru consultanta, reuniuni si angajamente in fiecare zi lucratoare intre orele 9-18 si, daca este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminica si de sarbatori legale si sa nu incheie contracte similare cu terti care au interese contrare sau sunt în concurenta directa cu beneficiarul. Drept contrapartida, beneficiarul s-a obligat la plata unei remuneratii saptamanale, platibila in fiecare zi de luni a saptamanii care urmeaza celei pentru care este datorata remuneratia (pct. 19 din hotărâre); in urma controlului fiscal s-a stabilit ca prestorii dispuneau de un personal suficient de calificat pentru executarea serviciilor convenite (pct. 20) si ca partile nu au intentionat justificarea serviciilor în mod formal, pe baza de documente, comanda si furnizarea serviciilor mentionate, sarcinile si problemele curente fiind examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau e-mail (pct. 21).

Instanta europeana a statuat ca, *in cazul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanta precum cel in discutie* in litigiul principal, a carui existenta efectiva revine insa instantei nationale sa o verifice, *in cadrul caruia clientul s-a angajat sa plateasca sume forfetare cu titlu de remuneratie convenita intre parti, independent de volumul si de natura serviciilor de consultanta efectiv furnizate* în perioada la care se raporteaza aceasta remuneratie nu este necesar, pentru a constata existenta unei legaturi directe intre prestatia respectiva si contraprestatia obtinuta, sa se dovedeasca faptul ca plata priveste o prestare individualizata si punctuala efectuata la cererea unui beneficiar (pct. 38 si pct. 40 din hotărâre).

Or, situatia de fapt ce face obiectul contestatiei analizate prin prezenta, nu prezinta elemente similare cu situatia de fapt ce a condus la pronuntarea hotararii in cauza C-463/14, iar Contractul de prestari servicii nu are caracterul unui contract de tip abonament in conditiile in care tehnicianul francez nu s-a obligat sa se afle la dispozitia beneficiarului pentru consultanta, reuniuni si angajamente in fiecare zi lucratoare intre orele ...si, daca este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminica si de sarbatori legale si sa nu incheie contracte similare cu terti care au interese contrare sau sunt în concurenta directa cu beneficiarul; in contract se specifica ca prestatorul de servicii se obliga sa realizeze in timpul stabilit si in conditiile de calitate stabilite, serviciile pentru care a fost incheiat prezentul contract(pct.5.1 din contract);in contract nu se specifica timpul stabilit pentru realizarea serviciilor.

In contestatia formulata, societatea contestatara precizeaza ca tehnicienii francezi s-au deplasat la sediul societatii X (detine bilete de avion aferente deplasarii) ; PF s-a conectat prin intermediul internetului (spre exemplu Skype, videoconferinta) cu angajatii societatii oferind suportul necesar ori de cate ori a fost nevoie pentru a indruma /ghida angajatii societatii insa din contractul de prestari servicii existent la dosarul cauzei, mai sus analizat, nu rezulta ca prestatorul de servicii s-ar afla la dispozitia clientului in perioada stabilita in contract pentru ca acesta sa poata fi considerat drept contract tip abonament, asa cum este contractul analizat de CJUE in cauza C-463/14 Asparuhova Lake Investment Company OOD.

Prin urmare, argumentul societatii contestatara nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In conditiile in care la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca serviciile facturate de PF si societatea mama P au fost prezentate efectiv in favoarea societatii X , se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2013-2016, in baza facturilor emise de PF si societatea P.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele

existente la dosarul contestatiei, faptul ca argumentele si documentele prezentate de societate la contestatie nu sunt de natura sa justifice prestarea efectiva si necesitatea serviciilor inregistrate in evidentele contabile, pentru acest capat de cerere se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala si se vor respinge la deductibilitate cheltuielile cu serviciile inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2013-2016 in baza facturilor emise de PF precum si cheltuielile cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile in luna septembrie 2014 in baza facturii emise de societatea mama P din Franta.

3. Referitor la cheltuielile cu chirii inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2013-2017, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu chirii in conditiile in care societatea contestatara nu a facut dovada ca apartamentul inchiriat in Franta a fost utilizat in scopul realizarii de venituri iar la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, pe perioada 01.01.2013 -31.12.2017, societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli de chirii in baza contractului de inchiriere incheiat intre Y si X, avand ca obiect: „locatorul inchiriaza locatarului imobil situat in Franta, cu scopul de locuinta de serviciu”.

Urmare analizei documentelor prezentate de societate precum si raspunsul dat de catre reprezentantul legal al societatii la nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala s-a constatat ca cheltuielile cu chirii, inregistrate de societate in evidentele contabile pe perioada verificata nu sunt aferente veniturilor impozabile in conditiile in care aceasta factureaza numai prestari de servicii catre societatea mama din Franta; clientii la care se face referire in nota explicativa sunt in fapt clientii societatii mame, iar Y inchiriaza imobilul pentru interesul societatii P (societatea mama).

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu chirii, in conformitate cu prevederile art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatara sustine ca este necesara deplasarea Y in vederea efectuării unor demersuri comerciale, societatea preferand aceasta modalitate decat cea a unui hotel si a diurnei; arata ca, desi în general contractele sunt semnate între clientii finali si societatea P, Societatea X este beneficiarul indirect al demersurilor realizate de Y. Cu alte cuvinte, cheltuielile aferente chiriei apartamentului situat în Paris înregistrate de societate au generat venituri impozabile ca urmare a desfasurării activitatii societatii pentru clientii indirecti.

Totodata, Contractul incheiat cu W demonstreaza faptul ca, Y reuseste uneori (ca urmare demersurilor realizate si totodata asocierii societatii X cu societatea P si implicat cu Franta) sa obtina contracte direct pentru X.

Pentru motivele prezentate societatea contestatara considera ca fiind nefondata constatarea echipei de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile aferente inchirierii apartamentului în Paris.

In ceea ce priveste deductibilitate cheltuielilor la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.01.2013-31.12.2015, se prevede:

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

În speta sunt incidente și prevederile art.21 alin.(4) lit.e) și lit.l) din același act normativ, potrivit căruia:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;"

La pct.43 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.21 alin.(4) lit.e) din Cod, se prevede:

"Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

*d) *** Abrogată*

e) alte cheltuieli în favoarea acestora."

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 sunt aplicabile prevederile art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

"1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

d) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;"

La pct.17 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

"4) În sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) bunurile, mărfurile și serviciile acordate acționarilor sau asociaților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

b) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora."

Din prevederile legale enunțate se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, din prevederile legale enunțate, se reține că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, legiuitorul specificând în mod expres că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la

dispozitia acestora.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2013 -31.12.2017, societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu chirile in baza Contractului de inchiriere incheiat intre Y in calitate de locator si X, in calitate de locatar.

Potrivit articolului 1 din Contract, obiectul contractului este:

„Locatorul inchiriaza locatarului imobilului situat in Franta, cu scopul de locuinta de serviciu”.

Potrivit articolului 2 "Termenul contractului este de 5 ani,.La sfarsitul acestui termen, locatorul si locatarul /chiriasul pot sa prelungeasca contractul de comun acord , cu eventuala renegociere a clauzelor , tacita reconductiune nu opereaza de drept.Predarea primirea imobilului va avea loc la data de..."

Potrivit articolului 3 din Contract "Chiriasul va plati locatorului o chirie lunara de.. euro ”.

Se retine ca in vederea justificarii cheltuielilor cu chirile societatea contestatara a prezentat Contractului de inchiriere incheiat intre Y in calitate de locator si X, in calitate de locatar, Pasaportuly si Acordul (in limba franceza si tradus fara traducere autorizata) in care se specifica faptul ca : „Subsemnatul, administrator al.. o autorizez pe Y sa subinchirieze parterul casei noastre din Paris, Societatii X, al carui administrator este, cu scopul de a-si stabili locuinta de serviciu.Pentru a-i folosi la nevoie.”

Se retine ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii referitoare la cheltuielile cu chirile inregistrate in evidentele contabile.

Din raspunsul dat la nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala de catre administratorul societatii, rezulta ca:

"X este o societate cu capital privat, cei doi actionari fiind Y si P iar in calitate de actionar si administrator, Y are interesul sa obtina contracte de manufactura in vederea cresterii portofoliului de clienti si implicit dezvoltarea activitatii societatii.Avand in vedere faptul ca, Y are stabilit domiciliul in Romania, conform pasaport (atasat prezentei), pentru realizarea obiectivelor sale: prospectarea pietei, participarea la intalnirile cu clientii, stabilirea tuturor detaliilor pentru perfectarea contractelor, este necesara inchirierea unui imobil cu scopul de locuinta de serviciu."

Astfel din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, Y in calitate de actionar si administrator al Societatii X a inchiriat imobilul situat in Franta, cu scopul de locuinta de serviciu.

Se retine ca obiectul contractelor de prestari conventiei de subcontractare incheiate intre Societatea mama P reprezentata de catre Y in calitate de Presedinte si Societatea X reprezentata de catre.. in calitate de Director Economic il reprezinta prestarea de servicii de prelucrare de tesaturi si accesorii pentru realizarea de confectii pentru societatea afiliata P din Franta.

Conform contractelor de prestari servicii incheiate intre cele doua societatii afiliate Societatea X este responsabila de fabricarea, exportul si livrarea confectiilor textile catre societatea afiliata P; comercializarea produselor finite obtinute urmare procesului de prelucrare efectuat de societatea din Romania , este asigurata de societatea afiliata P, dupa cum arata si societatea contestatara in contestatia formulata.

Astfel, argumentul societatii contestatara potrivit careia imobilul situat in Franta, cu scopul de locuinta de serviciu pentru Y in calitate de actionar si administrator, care are interesul sa obtina contracte de manufactura in vederea cresterii portofoliului de clienti si implicit dezvoltarea activitatii Societatii X nu poate fi luat in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care , potrivit contractelor de prestari servicii mai

sus enumerate Societatea X este responsabilă de fabricarea, exportul și livrarea confecțiilor textile către societatea afiliată P iar societatea afiliată P având ca Președinte Y are obligația de a comercializa marfurile produse de Societatea X.

Se reține astfel că, Y în calitate de Președinte al P are ca obiective prospectarea pieței, participarea la întâlnirile cu clienții, stabilirea tuturor detaliilor pentru perfectarea contractelor.

Prin urmare, cheltuielile cu chirii pentru imobilul situat în Franța, nu pot fi considerate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil al Societății X în condițiile în care din documentele existente la dosarul contestației și informațiile transmise de către reprezentatul legal al societății contestată în răspunsul dat la nota explicativă și contestația formulată rezultă în mod clar că închirierea imobilului situat în Franța s-a efectuat pentru Y cu domiciliul în România, cu scopul de locuință de serviciu, în vederea prospectării pieței, participarea la întâlnirile cu clienții, stabilirea tuturor detaliilor pentru perfectarea contractelor pentru comercializarea marfurilor societății afiliate P unde are calitatea de președinte, în condițiile în care societatea contestată prestează doar servicii către societăți afiliate P.

Potrivit art.3 "Obligații -B1 ale X vis-a-vis de munca în lohn" din Convenția de subcontractare din 01.01.2013:

"Societatea X fabrica articolele comandate conform directivelor tehnice ale societății P și/sau ale reprezentanților săi."

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, sunt cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, din prevederile legale enunțate, se reține că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziția acționarilor sau asociaților unei societăți.

Se reține astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu chirii, înregistrate de societatea contestată în evidențele contabile, pe perioada 2013-2017 pe motiv că cheltuielile cu chirii nu sunt aferente veniturilor impozabile ale societății contestată în condițiile în care aceasta facturează numai prestări de servicii către societatea mamă din Franța iar clienții la care se face referire în nota explicativă sunt în fapt clienții societății mame, iar Y închiriaza imobilul pentru interesul societății P așa cum rezultă și din răspunsul dat la nota explicativă respectiv imobilul a fost închiriat "...pentru realizarea obiectivelor sale: prospectarea pieței, participarea la întâlnirile cu clienții, stabilirea tuturor detaliilor pentru perfectarea contractelor, este necesară închirierea unui imobil cu scopul de locuință de serviciu, (...)."

La dosarul contestației societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de către organele de inspecție fiscală.

În consecință, luând în considerare prevederile legale aplicabile speței, documentele existente la dosarul contestației, faptul că argumentele societății contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, cheltuielile cu chirii, înregistrate de societatea contestată în evidențele contabile, pe perioada 2013-2017, în baza Contractului de închiriere sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe această perioadă iar contestația formulată de societate pentru acest capăt de cerere este neîntemeiată, urmand a fi respinsă.

4.Referitor la diminuarea pierderii fiscale și stabilirea suplimentară a impozitului pe profit de către organele de inspecție fiscală pe perioada 01.01.2012-31.12.2017, contestate de societate menționam:

În conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 01.01.2012-31.12.2015:

"(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."

La art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 se prevede:

"(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală."

Potrivit art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 01.01.2012-31.12.2015, mentinut la art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 01.01.2016-31.12.2017:

"Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil respectiv rezultatul fiscal se calculeaza ca diferenta intre veniturile si cheltuielile inregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile si deducerile fiscale si la care se adauga cheltuielile nedeductibile fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca pe perioada 01.01.2012-31.12.2017, urmare verificarii Societatii X cu privire la impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile si au respins la deductibilitate cheltuieli, astfel:

Pe anul 2012, urmare ajustarilor efectuate asupra preturilor de transfer , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile....

Urmare stabilirii de venituri suplimentare..., in temeiul prevederilor art.19 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil respectiv pierderea fiscala si au stabilit pierdere fiscala de.. lei fata de pierderea fiscala , inregistrata si declarata de societatea contestatara pe anul 2012.

Pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile , care se compun din:

-cheltuieli cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de PF conform Contractului de prestari servicii;

-cheltuieli cu chiriile inregistrate in evidentele contabile in baza Contractului de inchiriere;

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe anul 2013 si au stabilit profit impozabil fata de pierderea fiscala declarata de societate;Aplicand cota de impozit prevazuta la art.17 din Cod, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, pe anul 2013, impozit pe profit de plata.

Pe anul 2014, urmare ajustarilor efectuate asupra preturilor de transfer , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, care se compun din:

- cheltuieli cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de PF conform Contractului de prestari servicii;

- cheltuieli cu chirile inregistrate in evidentele contabile in baza Contractului de inchiriere;

- cheltuieli cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de P conform Contract de prestari servicii;

Urmare stabilirii suplimentare a veniturilor impozabile si respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe anul 2014 si au stabilit profit impozabil fata de pierderea fiscala declarata de societate;Aplicand cota de impozit prevazuta la art.17 din Cod, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar pe anul 2014, impozit pe profit de plata.

Pe anul 2015, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, care se compun din:

- cheltuieli cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de PF conform Contractului de prestari servicii;

- cheltuieli cu chirile inregistrate in evidentele contabile in baza Contractului de inchiriere ;

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe anul 2015 si au stabilit profit impozabil fata de pierderea fiscala declarata de societate;Aplicand cota de impozit prevazuta la art.17 din Cod, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, pe anul 2015, impozit pe profit de plata.

Pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, care se compun din:

- cheltuieli cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de PF conform Contractului de prestari servicii;

- cheltuieli cu chirile inregistrate in evidentele contabile in baza Contractului de inchiriere;

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe anul 2016 si au stabilit suplimentar profit impozabil fata de pierderea fiscala declarata de societate;Aplicand cota de impozit prevazuta la art.17 din Cod, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, pe anul 2016, impozit pe profit de plata.

Pe anul 2017, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu chirile inregistrate in evidentele contabile in baza Contractului de inchiriere;

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe anul 2017 si au stabilit suplimentar profit impozabil fata de profitul impozabil declarat de societate;Societatea contestatara a declarat prin declaratia privind impozitului pe profit pe anul 2017 , impozit pe profit; astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, pe anul 2017, diferenta de impozit pe profit de plata.

Prin prezenta decizie , organul de solutionare a contestatiei a mentinut ca fiind legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la veniturile stabilite suplimentar, pe anul 2012 si 2014 urmare ajustarii preturilor de transfer.

De asemenea, organul de solutionare a contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la cheltuielile cu serviciile inregistrate in evidentele contabile , pe perioada 2013-2016, in baza facturilor emise de PF conform

Contractului de prestari servicii si facturii emisa de P , conform Contractului de prestari servicii si a mentinut ca fiind legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la aceste cheltuieli.

Totodata, prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile cu chiriile inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2013-2017, in baza Contractului de inchiriere incheiat intre Y in calitate de locator si Societatea X in calitate de locatar si a mentinut ca fiind legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la aceste cheltuieli.

Avand in vedere ca prin contestatia formulata, societatea contestatara nu contesta modul de calcul al impozitului pe profit stabilit suplimentar iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate profitul impozabil respectiv rezultatul fiscal se calculeaza ca diferenta intre veniturile si cheltuielile inregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile si deducerile fiscale si la care se adauga cheltuielile nedeductibile fiscal iar in speta, pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile si au respins la deductibilitate cheltuielile se retine ca, in mod legal, pe perioada 01.01.2012-31.12.2017, s-a diminuat pierderea fiscala declarata de societate in anul 2012 si au stabilit suplimentar impozit pe profit de plata prin Decizia de impunere.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca documentele si argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere .

C) Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere pe perioada 01.10.2013-31.12.2017, contestata de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor de servicii, inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de P si PF, in conditiile in care societatea contestatara nu a probat cu documente ca serviciile au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile si ca au fost prestate efectiv.

In fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 01.10.2013-31.12.2017, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile achizitii de servicii cu TVA aferenta , aplicand taxare inversa , conform facturilor emise de P si PF; facturile de achizitii de servicii au fost inregistrate in contabilitate in debitul conturilor 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti” si creditul contului 401 "Furnizori" precum si debitul contului 4426 „TVA deductibila” si creditul contului 4427 “TVA colectata” .

Aceste tranzactii au fost declarate in declaratiile informative 390 iar taxa pe valoarea adaugata a fost cuprinsa in deconturile de TVA la rubrica TVA deductibila si la rubrica TVA colectata.

In vederea justificarii achizitiilor de servicii societatea contestatara a prezentat in timpul controlului facturile de achizitie, Contractul de prestari de servicii incheiat cu PF si Contractului de prestari de servicii incheiat cu societatea P.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat, prin Nota explicativa, informatii reprezentantului legal al societatii cu privire la achizitiile de servicii precum si documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv pentru Societatea X.

Totodata, organele de inspectie fiscala, potrivit datelor din sistemul VIES, au constatat ca operatorul intracomunitar PF si P din Franta nu au declarat prestarile de servicii, facturate catre X .

Intrucat in timpul controlului , X nu a justificat prestarea de servicii cu situatii de lucrari in care sa se mentioneze perioada si numarul de ore efectiv lucrate in vederea prestarii serviciilor, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare, nu a facut dovada necesitatii serviciilor in scopul obtinerii de operatiuni taxabile iar prestatorii de servicii nu au declarat operatiunile in Franta, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de PF si P, in conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

Cu privire la acest capat de cerere societatea contestatara invoca principiul neutralitatii taxei care este unul dintre principiile care stau la baza sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul UE, potrivit caruia contribuabilii au dreptul la deducerea TVA facturata de catre alte persoane impozabile pentru serviciile/bunurile achizitionate si utilizate în vederea efectuarii de operatiuni care dau drept de deducere a TVA;Sustine ca pentru deducerea TVA, singura cerinta consta in detinerea unei facturi intocmite in conformitate cu prevederile art. 319, alin (20) din Codul Fiscal iar deductibilitatea TVA trebuie analizata strict pe baza prevederilor art. 297 - 301 din Codul Fiscal, ce nu impune conditia prezentarii prealabile a unor documente justificative, cum ar fi contracte de prestari servicii.

Societatea contestatara arata ca legislatia nationala aplicabila în materie de TVA stabileste cu claritate conditiile de exercitare a dreptului de deducere, respectiv ca achizitiile efectuate sa aiba legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile si sa detina o factura,acestea fiind singurele conditii necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

In ceea ce priveste utilizarea serviciilor achizitionate in vederea desfasurarii activitati economice, arata ca serviciile in cauza, prin insasi natura lor, nu se preteaza a fi utilizate pentru uzul personal, adica pentru activitati neeconomice. Activitatea economica a societatii nu a continut tranzactii ce nu dau drept de deducere a TVA si, prin urmare, acestea au fost, in mod evident, aferente efectuarii de operatiuni taxabile.

Cu privire la necesitatea si oportunitatea serviciilor, societatea contestatara sustine ca din perspectiva legislatiei de TVA, atat cea locala, cat si cea comunitara, precum si în baza jurisprudentei CJUE, orice TVA aferenta unei achizitii de bunuri/servicii care sunt direct legate de prestarea unei activitati care permite exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie acceptata pentru deducere; nici Codul Fiscal si nici Directiva Europeana 112/2006 privind TVA, nu contin vreo prevedere legata de necesitatea si oportunitatea achizitiilor de bunuri/servicii, care sa conditioneze exercitarea dreptului de deducere a TVA

de acest aspect.

Societatea X precizeaza ca facturile aferente acestor servicii au fost inregistrate in jurnalele de cumparari aferente fiecarei luni, in balante, in deconturi de TVA dar si declarate in declaratiile recapitulative privind livrarile si achizitiile intracomunitare de bunuri (declaratia 390). Faptul ca operatorii intracomunitari P si PF din Franta nu au declarat prestarile de servicii catre X nu prezinta nicio importanta in vederea determinarii faptului ca respectivele servicii au fost prestate, responsabilitatea declararii corecte si conforme fiind în sarcina acestora; nedeclararea facturilor de catre furnizori în Declaratia recapitulativa nu poate duce la respingerea dreptului de deducere a TVA.

Invoca in sustinere jurisprudenta CJUE respectiv Hotararea CJUE pronuntata in cauza C-277/14 PPUH Stehcemp, hotararile CJUE pronuntate in cauzele C-80/11 si C-142/11, Hotararea Mahageben si David, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 49, precum si Ordonanta Jagietto, C-33/13, EU:C:2014:184, punctele 38 si 39 si considera ca este nelegal ca organul de control sa refuze societatii, dreptul de deducere a TVA pentru comportamentul fiscal al furnizorului sau.

In drept, pe perioada 01.10.2013-31.12.2015, sunt aplicabile prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.145

"1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

-art.146

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;"

La art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

"(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completările ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. "

Iar potrivit pct.46 din același act normativ:

"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal."

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 sunt aplicabile prevederile art.297 și art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.297

"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.[...]

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

a) operațiuni taxabile;"

-art.299

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 [...]

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);"

La art.319 din Codul fiscal se prevede:

"(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.297 din Cod se prevede:

"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii

Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH."

iar la pct.69 din același act normativ se prevede:

"(1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal."

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca dreptul de deducere al taxei ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate se reține ca legiuitorul conditionează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel în cazul achizițiilor de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestării serviciilor în beneficiul său, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Cu privire la faptul generator și exigibilitatea taxei pentru prestatările de servicii la art.134, art.134¹ și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.10.2013-31.12.2015, se prevăd următoarele:

-art.134

"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată."

-art.134¹

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile

efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."

-art.134²

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 sunt aplicabile prevederile art.280, art.281, art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.280

"1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei."

-art.281

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.[...]"

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."

-art.282

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

Din prevederile legale enunțate se reține ca faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Se reține ca, în cazul prestatilor de servicii faptul generator intervine la data la care sunt emise situațiile de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate , în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiar.

Prin urmare, se reține ca efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei "serviciul sa fie prestat" implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Pe perioada 01.10.2013-31.12.2017, Societatea X, prin Deconturile de TVA depuse a solicitat la rambursare soldurile negative de TVA, cu control ulterior, în suma de.. ; organul fiscal prin deciziile de rambursare emise a aprobat la rambursare TVA în valoare de... , suma fiind compensată cu alte obligații fiscale datorate de către societate, bugetului de stat.

Se reține ca , urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat ca, pe perioada verificată, Societatea X a înregistrat în evidențele contabile achiziții de servicii cu TVA aferentă , aplicând taxare inversă , în baza facturilor emise de P și PF, pentru care societatea nu a justificat prestarea de servicii prin: situații de lucrări în care să menționeze perioada și numărul de ore efectiv lucrate la societate, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare și nici necesitatea efectuării serviciilor facturate de PF și P din Franța motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA înregistrate în evidențele contabile în baza acestor facturi

După cum s-a arătat și la pct.III, lit.B) 2) cu privire la serviciile facturate de tehnicianul francez PF, au fost prezentate următoarele documente:

-facturile emise , reprezentand contravaloare "pregatire profesionala " conform contract;

-Contractul de prestari servicii incheiat intre PF , in calitate de prestator si Societatea X , in calitate de beneficiar, al carui obiect de activitate, conform pct.II, il reprezinta:"Prestari servicii de formare in modelism, lectra si tehnici de croit."

La pct.III "Durata contractului" se specifica :

"Contractul se incheie pe durata nedeterminata."

Conform pct.IV "Pretul contractului" din contract

"4.1. Pretul prestatiei este de .. euro/luna.

4.2.Contravaloarea contractului se va plati cu ordin de plata in contul prestatorului, dupa primirea facturii "

La pct.V"Obligatiile partilor " din contract se prevede:

"5.1.Prestatorul de servicii se obliga:

a) sa realizeze in timpul stabilit si in conditiile de calitate stabilite, serviciile pentru care a fost incheiat prezentul contract.

5.2.Beneficiarul serviciilor se obliga:

a)Sa achite integral contravaloarea serviciilor prestate de prestator, dupa primirea facturii."

-Certificatul de rezidenta fiscala emis de autoritatea fiscala din Franta din care rezulta ca PF este rezident al Frantei; documentul a fost prezentat in limba franceza;

-Certificatul de maestrie care confera PF, calitatea de designer de moda;documentul a fost prezentat in limba franceza;

Se retine ca in timpul controlului societatea contestatara nu a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate, daca serviciile au fost prestate efectiv si daca au fost necesare activitatile societatii X, in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

La dosarul contestatiei societatea contestatara anexeaza un document denumit "decont orar" al activitatii in cadrul cursurilor sustinute de catre PF angajatilor Societatii X si specifica ca, PF detine un atestat privind capacitatile sale de a forma profesional alte persoane precum si faptul ca aceasta era la dispozitia Societatii X (fizic sau online) ori de cate ori era necesara interventia acesteia.

Analizand documentele depuse la dosarul contestatiei de catre societatea contestatara se retin urmatoarele:

- cele trei deconturi orare depuse sunt aferente anilor 2013, 2014, 2015 in conditiile in care serviciile au fost facturate pe perioada 2013-2016.

-din aceste deconturi rezulta ca PF a efectuat cursuri de formare profesionala Lectra si formare tehnica Haute Couture cu angajatii.

-in deconturi sunt mentionate lunar, numarul de ore efectuate precum si valoarea facturata;

-deconturile orare prezentate in sustinere contin doar o semnatura indescifrabila;

Din Contractul de prestari servicii rezulta ca pretul prestatiei este de.. euro/luna iar contravaloarea serviciilor se achita dupa primirea facturii, insa din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca facturile emise de catre PF catre Societatea X au atasate documente -situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau deconturi orare , acceptate de beneficiar din care sa rezulte efectiv serviciul prestat, numarul de ore efectiv lucrate; deconturile orare prezentate nu poarta semnatura beneficiarului , sunt emise anual si nu sunt atasate unor facturi; mai mult din deconturile orare prezentate rezulta ca pretul prestatiei este de.. euro/luna insa din Contractul de prestari servicii rezulta ca pretul prestatiei este de .. euro/luna.

Prin urmare, deconturile orare prezentate in sustinerea cauzei nu pot fi primite ca reprezentand documente justificative prin care sa se faca dovada prestarii efective a

serviciilor de catre PF catre Societatea X .

Se retine ca in vederea justificarii serviciilor facturate de societatea mama P, societatea contestatara a prezentat factura si Contractului de prestari servicii.

Analizand Contractului de prestari servicii incheiat intre P in calitate de prestator pe de o parte si Societatea X in calitate de beneficiar , se retine ca acesta are ca obiect de activitate potrivit pct.II:

"2.1. Obiectul contractului il reprezinta :prestarea de servicii de asistenta tehnica, modelism, patronaj, tehnici de croire prin intermediul tehnicienilor francezi."

Potrivit pct.III durata contractului :*"Contractul se incheie pe o durata nedeterminata,."*

La pct.IV Pretul contractului se specifica :

"4.1.Pretul prestatiei este stabilit pe baza cheltuielilor de deplasare, locare, diurna generate de deplasarile tehnicienilor in Romania.

4.2.Pretul se va plati cu ordin de plata in contul prestatorului sau prin compensare, la termenul stabilit de prezentul contract, astfel o data pe an in anul urmator efectuarii prestatiei dupa primirea de catre beneficiar a facturii detaliate."

La pct.V "Obligatiile partilor"

"5.1.Prestatorul de servicii se obliga:

-sa puna la dispozitia beneficiarului tehnicieni cu o pregatire de calitate superioara pentru asigurarea continuitatii procesului de fabricare a articolelor de imbracaminte;

5.2.Beneficiarul serviciilor se obliga:

-sa achite/compenseze serviciile prestate de prestator in termenul stabilit in prezentul contract."

Cu privire la serviciile facturate de P , societatea contestatara anexeaza la dosarul cauzei un in scris denumit "Suport formare profesionala" care cuprinde descrierea modelelor ce urmeaza a fi fabricate, modificarile de tipar ce trebuie urmate si indicatii tehnice in vederea realizarii conforme a produselor, notite date luate la intalnire cu clientii si transmise apoi catre angajatii societatii din Romania pentru a fi puse in practica, aferente perioadei 24.01.2013-17.09.2013, care nu poarta semnatura prestatorului sau beneficiarului si care nu poate fi considerat ca reprezentand document justificativ in conditiile in care nu contine informatii referitoare la prestatorul serviciilor, beneficiarul serviciilor sau contractul de prestari servicii in baza caruia au fost prestate serviciile enumerate in acest in scris.

Din Contractul de prestari servicii incheiat intre P , ca prestator si Societatea X rezulta ca obiectul contractului il reprezinta prestarea de servicii de asistenta tehnica, modelism, patronaj, tehnici de croire prin intermediul tehnicienilor francezi , pretul prestatiei fiind stabilit pe baza cheltuielilor de deplasare, locare, diurna generate de deplasarile tehnicienilor in Romania care se va plati pe baza facturii detaliate iar din in scrisul prezentat nu rezulta acest lucru.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca obiectul Contractului de prestari servicii si Conventiei de subcontractare , incheiate intre societatea contestatara si societatea mama P, il reprezinta prestarea de servicii de prelucrare de tesaturi si accesorii pentru realizarea de confectii de catre Societatea X in beneficiul societatii afiliate P din Franta.

Conform contractelor de prestari servicii incheiate intre cele doua societati afiliate Societatea X este responsabila de fabricarea, exportul si livrarea confectiilor textile comandate de societatea afiliata P conform planificarii si instructiunilor stabilite de catre aceasta.Achizitia de materii prime cat si comercializarea produselor finite obtinute urmare procesului de prelucrare efectuat de societatea din Romania , este asigurata de societatea afiliata P.

La dosarul contestatiei se afla Conventia de subcontractare incheiata intre Societatea P si Societatea X , care are ca obiect conform art.1:

"Societatea X asigura fabricarea, exportul si livrarea confectiilor comandate de P, potrivit planningului si normelor calitative comunicate intr-un document individual.

Preturile unitare stabilite de X sunt in general EX WORKS, cu exceptia produselor finite sau semifabricate comandate de P."

La art.2, pct.2.2 din conventie se specifica :

" Casa de moda ca si client principal al P va avea parte de o atentie deosebita atat dinpunct de vedere calitativ al pieselor confectionate cat si in ceea ce priveste respectarea cu strictete a datelor de livrare.In acest scop, **P va trimite in mod regulat personalul tehnic in locatiile** X , va intocmi un planning de lucru saptamanal si va implementa o procedura de control de calitate a produselor.

Potrivit art.3"**Obligatii**" din Conventie;

A1. ale P vis- a- vis de munca in lohn

" P ii furnizeaza Societatii X materiile prime necesare pentru fabricarea articolelor comandate (exceptie firele de asamblare -ata si cele mentionate pe fisa sau articol comandat) documentatia tehnica(fise tehnice, loturi) inclusiv modelul(modelele)etalon. P suporta costul de achizitie si transport pana la locul de manopera.De asemenea, intra in sarcina ei toate cheltuielile aferente pentru ca produsele fabricate sa ajunga la sediul societatii P sau la un alt loc convenit.

Modelele vor fi pregatite si furnizate in mod riguros de P la X, cu cel putin o saptamana inainte de inceperea croirii, conform modalitatilor urmatoare:

-un tipar definitiv al fiecarui model si gradatiile pentru fiecare talie comandata;

-o bucata definitiva avand sigla "OK PRODUCTIE" de la P(model etalon);

-fisa tehnica a fiecarui model care sa includa toate detaliile tehnice necesare realizarii productiei(rezerva de tesatura, punct specific de coasere, indicatii tehnice particulare)cat si caietul de sarcini de ambalare a produselorla export.

-fisa "design" a fiecarui model continand referintele tesaturilor pe culoare si accesoriile asociate(nasturi, banda, ribbon) pentru fiecare culoare.

-fisa"materiale" incluzand metrajele de tasaturi pe culori, expediate de P catre X si cantitatile necesare pentru realizarea productiei fiecarui model cat si cantitatea de accesorii expediate de P in vederea realizarii productiei.

In cazul in care unul din aceste documente sau unul din materiale nu vor fi preparate in mod riguros sau va lipsi X va putea refuza executarea productiei pana in momentul obtinerii documentatiei sau materialelor.Planificarea va fi reportata corespunzator.

A2. ale P vis- a- vis de Biroul de Studii, modelism si creatie tipare

Societatea P furnizeaza societatii X schitele hainelor ce vor fi create cat si toate indicatiile tehnice sau stilistice in vederea crearii tiparelor a unei mostre de panza si al primului prototip al hainei.P furnizeaza cupoanele de tasatura si accesoriile necesare fabricarii primului prototip."

Potrivit Conventiei de subcontractare, rezulta ca societatea mama P vis-a vis de munca in lohn, are obligatia de a furniza Societatii X materiile prime necesare, documentatia tehnica, modelul; suporta costurile de achizitie si manopera , cheltuieli aferente pentru ca produsele sa ajunga la sediul societatii P sau in alt loc convenit.

Se retine totodata ca modelele vor fi pregatite si furnizate in mod riguros de P, cel putin cu o saptamana inainte de inceperea croirii, conform urmatoarelor modalitati: un tipar definitiv al fiecarui model si gradatiile pentru fiecare talie comandata;o bucata definitiva avand sigla "OK PRODUCTIE" de la P(model etalon);fisa tehnica a fiecarui model care sa includa toate detaliile tehnice necesare realizarii productiei(rezerva de tesatura, punct

specific de coasere, indicatii tehnice particulare)cat si caietul de sarcini de ambalare a produselor la export; fisa "design" a fiecarui model continand referintele tesaturilor pe culoare si accesoriile asociate(nasturi, banda, ribbon) pentru fiecare culoare;fisa"materiale" incluzand metrajele de tasaturi pe culori, expediate si cantitatile necesare pentru realizarea productiei fiecarui model cat si cantitatea de accesorii expediate de P in vederea realizarii productiei.

De asemenea, se retine si obligatiile societatii mama P vis-a vis de biroul de studii, modelism si creatie tipare si anume societatea mama are obligatia sa furnizeze Societatii X schitele hainelor ce vor fi create cat si toate indicatiile tehnice si stilistice in vederea crearii tiparelor , a unei mostre pe panza si al primului prototip.

Din Conventie rezulta ca, societatea mama P va trimite in mod regulat personal tehnic in locatiile Societatii X.

In aceste conditii argumentele societatii contestatare privind necesitatea serviciilor in folosul operatiunilor sale taxabile nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din contractul mai sus analizat rezulta in mod clar ca serviciile constand in realizarea tiparului produselor ce urmeaza a fi fabricate si interrelationare cu tehnicienii in industria textila de la sediul societatii si punctului de lucru pentru stabilirea tuturor detaliilor anterioare procesului final de realizare a tiparului ce urmeaza sa fie utilizat, verificarea tiparelor si adaptarea lor astfel incat produsul finit sa corespunda cu comanda primita de la client, crearea împreuna cu echipa de colectie a unui TDS-prima bucata pentru observarea eventualelor erori si corectarea lor, transmiterea catre client a TDS-ului si a fisei de productie in vederea primirii acceptului de lansare spre manufactura cad in sarcina societatii mama P , conform art.3 "Obligatii" pct. A1 si A.2 din Conventiei de subcontractare din data de 01.01.2013, mai sus enumerate.

Dupa cum au aratat si organele de inspectie fiscala si dupa cum rezulta si din contractele de prestari servicii incheiate intre Societatea mama P si Societatea X in speta societatea contestatara realizeaza prestari de servicii, societatea beneficiara P punand la dispozitia prestatorului materiile prime necesare fabricarii articolelor comandate, documentaria tehnica, modelul etalon precum si personal tehnic.

Mai mult, s-a constatat ca serviciile facturate de P, au fost prestate in favoarea societatii mama din Franta de catre angajatul acesteia (conform buletin de paye -salariul de plata pentru anul 2013), iar ulterior P a refacturat contravaloarea serviciilor catre X in conditiile in care la art.5 "Locul fabricarii si controlul fabricarii" din Conventia de subcontractare, se precizeaza in mod clar ca:

"Societatea P , va putea , pe propriile costuri sa trimita la fabrica unul dintre reprezentantii sai, cand va dori si pe perioada pe care pe care o va considera de bun augur.Reprezentantul are dreptul de a urmarii intreg procesul de fabricatie."

In aceste conditii se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara nu a justificat necesitatea serviciilor facturate(refacturate) de societatea mama P si de catre PF, tehnician francez, catre Societatea X.

De asemenea , dupa cum s-a aratat si mai sus, societatea contestatara nu a prezentat documente prin care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor facturate de tehnicienii francezi inregistrate in evidentele contabile.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dreptul de deducere al taxei ia nastere la momentul exigibilitatii taxei iar in cazul prestarilor de servicii faptul generator si exigibilitatea taxei intervin la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate , in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiar.

De asemenea, prin prevederile legale mai sus invocate se retine ca legiuitorul

conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Pentru indeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestarii serviciilor in beneficiul sau iar in speta , din documentele existente la dosarul cauzei, mai sus analizate , nu rezulta ca serviciile au fost prestate efectiv in beneficiul X, in conditiile in care aceasta realizeaza prestari de servicii in lohn catre societatea mama P iar serviciile enumerate de societatea contestatoare ca fiind prestate de tehnicienii francezi in favoarea sa cad in sarcina societatii mama, dupa cum s-a aratat si mai sus.

Existenta unui contract de prestari servicii incheiat intre persoane juridice afiliate si detinerea unor facturi din care nu rezulta in ce au constat efectiv serviciile prestate, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile primite deoarece acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca o fictiune, contribuabilul trebuind sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator , necesitatea achizitionarii acestora si masura in care sunt aferente realizarii veniturilor impozabile respectiv operatiunilor sale taxabile. Dovezile (probele) aduse de contribuabil trebuie sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora in corelatie cu serviciul prestat si cu specificul activitatii desfasurate.

Potrivit prevederilor art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate, documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare.

Mentionam ca la dosarul contestatiei, societatea contestatara nu a prezentat documente prin care sa faca dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate desfasurarii activitatii in scopul obtinerii de venituri impozabile si operatiuni taxabile, din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile legale enuntate mai sus , contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si cererilor adresate organului fiscal.

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (par.26 din hotarare). In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** , in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde 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 si art.4 din Directiva a VI -a (in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

In concluzie, se retine ca societatea contestatara nu dovedeste cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedeste ca acestea respecta prevederile legale in materie, obligatie ce-i revine potrivit legii, asa cum s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1325/2012, irevocabila, intr-o speta similara.

Astfel, Inalta Curte de Casatie si Justitie retine ca *"efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata , caci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o fictiune, folosirea sintagmei"serviciul sa fie prestat" implica prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective."*

In acelasi sens este si Decizia civila nr.1261/2014 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie si anume:

"[...]pentru a adminte deductibilitatea costurilor acestor servicii dar si a TVA se impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor dar si a legaturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului.

Avand in vedere marea diversitate a serviciilor de management , asistenta sau alte servicii , legea romana inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevazute cu titlu exemplificativ cateva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi ca serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru.studiu de fezabilitate, de piata, insa pot fi produse de contribuabil si alte probe in functie de specificul activitatii desfasurate.

In privinta legaturii cheltuielilor cu activitatea curenta a contribuabilului trebuie sa se aiba in vedere posibilitatile interne ale societatii fata de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de actionariatul acesteia."

In conditiile in care, societatea contestatara nu a facut dovada ca serviciile in cauza au fost prestate efectiv si sunt necesare operatiunilor sale taxabile se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de societatea afiliata P si tehnicianul francez PF.

Mai mult, potrivit datelor din sistemul VIES, s-a constatat ca operatorul intracomunitar PF din Franta nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X.

De asemenea, potrivit datelor din sistemul VIES rezulta ca nici operatorul intracomunitar P din Franta nu a declarat prestarile de servicii facturate catre X.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au verificat si modul de intocmire si depunere a "Declaratiilor recapitulative privind livrarile/achizitiile intracomunitare de bunuri (cod 390).

Astfel, prin adresa au solicitat Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii -Biroul de Informatii Fiscale, informatii din sistemul VIES cu privire la tranzactiile intracomunitare efectuate de X in perioada 01.01.2012-31.12.2017.

Cu adresa , Administratia pentru Contribuabili Mijlocii -Biroul de Informatii Fiscale a transmis raportul privind informatiile existente in sistemul VIES privind X din care rezulta ca societatea a efectuat in perioada 01.01.2012-31.12.2017 livrari/achizitii de prestari servicii intracomunitare.

Din Raportul furnizat de Biroul de Informatii Fiscale rezulta ca achizitiile de servicii declarate de X de la P si PF din Franta nu sunt declarate de Societatile din Franta ca prestari de servicii intracomunitare.

Din verificarea informatiilor puse la dispozitie de Compartimentul de Schimb International de Informatii din cadrul D.G.R.F. prin programul VIES organele de inspectie fiscala au constatat neconcordante intre sumele declarate de X ca reprezentand achizitii intracomunitare de servicii si cele declarate de operatorii intracomunitari din Franta ca

prestari de servicii , pe perioada ianuarie 2013-decembrie 2016.

Astfel, s-a constatat ca operatorii P si PF din Franta nu au declarat, pe perioada 01.10.2013-31.12.2015, prestarile de servicii facturate catre X.

Dupa cum s-a aratat si mai sus facturile de achizitii de prestari servicii cu TVA aferenta au fost inregistrate in evidentele contabile ale X in debitul contului 628"Cheltuieli cu serviciile efectuate de terti " si creditul contului 401"Furnizori" iar TVA in debitul contului 4426"TVA deductibila si creditul contului 4427"TVA Colectata" , societatea aplicand taxarea inversa.TVA a fost declarata in decontul de TVA atat la rubrica TVA deductibila cat si la rubrica TVA colectata.

La art.156⁴ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si mentinut prin art.325 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, se prevede:

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹ trebuie să întocmească și să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice, o declarație recapitulativă în care menționează:{...}

e) achizițiile de servicii prevăzute la art. 133 alin. (2), efectuate de persoane impozabile din România care au obligația plății taxei conform art. 150 alin. (2), pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă, de la persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate."

La pct.80² din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.156⁴ din Cod, respectiv pct.105 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.325 din Cos, se prevede:

*"(2) În sensul art. 156⁴ alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, beneficiarii persoane impozabile din România au obligația de a declara în declarația recapitulativă achizițiile de servicii prevăzute la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate, **atunci când au obligația plății taxei pentru respectivele servicii conform art. 150 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv atunci când nu se aplică nicio scutire de taxă pentru serviciul respectiv."***

Se retine ca , in conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.10.2013-31.12.2015:

"(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6)."

iar potrivit art.150 alin.(2) din acelasi act notmativ:

"Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹,

care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5)."

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 sunt aplicabile prevederile art.326 alin.(2) din Legea nr.227/20015 privind Codul fiscal , potrivit caruia:

"(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2) - (6)."

iar la art.307 alin.(2) din același act normativ se prevede:

"2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6)."

Totodata, se retine ca , in conformitate cu prevederile pct.82 alin.(4) din din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 01.10.2013-31.12.2015:

"(4) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă."

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017, la pct.109 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

"Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 = 4427. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă."

Din interpretarea acestor prevederi legale se retine ca persoana impozabila, care este beneficiarul serviciilor care au locul prestarii in Romania si care sunt furnizate de catre o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania este obligata la plata taxei pe valoarea adaugata, avand totodata si drept de deducere, in limitele si conditiile prevazute de art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.297-301 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca intr-adevar

deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor , in speta de servicii , este conditionata de indeplinirea cerintelor de fond-serviciile achizitionate sa fie utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale beneficiarului -si de forma -detinerea de documente justificative emise in conformitate cu prevederile legale.

In speta, persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile furnizate de persoanele impozabile nestabilite in Romania respectiv P si PF este Societatea X , aceasta avand totodata dreptul de deducere a taxei, insa deducerea taxei este conditionata de indeplinirea cerintelor de fond-serviciile achizitionate sa fie utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale beneficiarului -si de forma -detinerea de documente justificative emise in conformitate cu prevederile legale.

Insa, in speta, dupa cum s-a aratat si mai sus, nu sunt indeplinite conditiile de fond, Societatea X prestand servicii in lohn catre societatea mama P iar serviciile enumerate de societatea contestatoare ca fiind prestate de P si PF in favoarea sa, cad in sarcina societatii mama, dupa cum rezulta din contractele de prestari servicii mai sus analizate.

Totodata, in speta nu sunt indeplinite nici conditiile de forma , facturile prezentate in vederea justificarii serviciilor nu contin mentiuni referitoare la natura serviciilor prestate si mai mult nu sunt insotite de situatii de lucrari, rapoarte de lucru , procese verbale de receptie in care sa fie cuprinse mentiuni referitoare la natura serviciilor prestate, modalitatea de calculare a sumelor facturate de plata respectiv numarul de ore aferente serviciilor facturate .

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca, faptul generator si exigibilitatea in cazul serviciilor de consultanta, cercetare , expertiza si alte servicii asimilate intervine la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate , acceptate de catre beneficiari;dreptul de deducere a taxei ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale locul prestarii serviciilor este acolo unde beneficiarul isi are stabilit sediul activitatii economice , respectiv in Romania ,se retine ca persoana obligata la plata taxei este Societatea X iar taxa s-ar fi autolichidat numai in situatia in care ar fi fost indeplinite si conditiile prevazute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv la art.297-301 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal .

Afirmatia societatii contestatare potrivit careia , in cazul in care tranzactiile nu ar fi avut loc , ar fi trebuit sa se anuleze atat dreptul de deducere a TVA cat si TVA colectata, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece societatea avea posibilitatea ca in sustinerea contestatiei sa prezinte documente justificative specifice naturii serviciului achizitionat , din care sa se poata stabili fara echivoc prestarea in beneficiul sau al serviciilor inscrise in facturile in cauza, in ce au constat acestea si totodata masura in care au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Cu privire la invocarea in sustinerea contestatiei a adresei emisa de Ministerul Finantelor Publice, in aplicarea unitara a prevederilor Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si a Normelor metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificarile si completarile ulterioare , in ceea ce priveste aplicarea taxarii inverse prevazute la art.331 din Codul fiscal, mentionam ca art.331 "Masuri de simplificare " se aplica numai pentru livrarile de bunuri /prestarile de servicii in interiorul tarii conform alin.(5) al art.331 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In aceasta adresa se precizeaza ca:

"Persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania care achizitioneaza bunuri/servicii de natura celor specificate la art.331 alin.(2) din Codul fiscal

de la persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania au obligatia sa aplice taxarea inversa.

Astfel, pentru aceste operatiuni, beneficiarii vor determina taxa aferenta, care se va evidentia in decontul prevazut la art.323 din Codul fiscal , atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila. Beneficiarii au dreptul de deducere a taxei in limitele si conditiile stabilite la art.297-301 din Codul fiscal."

In ceea ce priveste invocarea jurisprudentei Curtii Europene de Justitie respectiv cauza C-277/14 PPUh Stehcemp, cauzele C-80/11 si C-142/11 , Hotararea Mahageben si David , acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece asa cum s-a aratat si mai sus, acordarea dreptului de deducere a TVA a fost conditionata de legiuitor de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere .

Atata timp cat societatea nu a facut dovada indeplinirii cerintelor de fond respectiv prestarea serviciilor in beneficiul sau si a cerintelor de forma(facturile sa contina informatii referitoare la natura serviciilor prestate, sa fie insotite de situatii de lucrari, rapoarte de lucru , procese verbale de receptie in care sa fie cuprinse mentiuni referitoare la natura serviciilor prestate, modalitatea de calculare a sumelor facturate de plata respectiv numarul de ore aferente serviciilor facturate, acceptate de beneficiar) aceasta nu beneficiaza de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Cu privire la afirmatia societatii contestatare potrivit careia Contractul de prestari servicii incheiat cu PF este un contract de tip abonament deoarece prevede un onorariu fix, dupa cum am aratat si la capitolul impozit pe profit acesta nu prezinta elemente similare cu situatia de fapt ce a condus la pronuntarea hotararii in cauza C-463/14; Contractul de prestari servicii nu are caracterul unui contract de tip abonament in conditiile in care tehnicianul francez nu s-a obligat sa se afle la dispozitia beneficiarului pentru consultanta, reuniuni si angajamente in fiecare zi lucratoare intre orele ...si, daca este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminica si de sarbatori legale si sa nu incheie contracte similare cu terti care au interese contrare sau sunt în concurenta directa cu beneficiarul; in contract se specifica ca prestatorul de servicii se obliga sa realizeze in timpul stabilit si in conditiile de calitate stabilite, serviciile pentru care a fost incheiat prezentul contract(pct.5.1 din contract); in contract nu se specifica timpul stabilit pentru realizarea serviciilor.

Prin urmare, argumentul societatii contestatare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

Asadar, argumentele invocate de societate in sustinerea deductibilitatii TVA aferenta facturilor emise de P si PF , fara sa fie probata cu documente justificative nu sunt de natura sa combata si nici sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei , prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata precum si faptul ca argumentele societatii nu sunt de natura sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.