



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 521 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de

SC .X. SRL din localitatea .X.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub

nr.**A_SLP2420/16.11.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./12.11.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP2420/16.11.2015, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL**, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu sediul social în localitatea .X..

Societatea contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./28.08.2015*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./28.08.2015* încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului;
- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente TVA,
- **.X. lei** impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți – persoane juridice,
 - **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți – persoane juridice,
 - **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți – persoane juridice.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./28.08.2015* a fost comunicată societății în data de **28.09.2015** potrivit confirmării de primire poștale, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..**X./28.10.2015**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației figurând la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la OPANAF nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./28.08.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./28.08.2015, societatea susține următoarele:

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală, contestatara precizează:

a) în ceea ce privește suma de **.X. lei** stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind TVA fără drept de deducere, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală în mod nejustificat au anulat dreptul de deducere a TVA din facturile nr..**X./02.08.2009** în sumă de **.X. lei**, nr..**X./01.03.2010** în sumă de **.X. lei** și nr..**X./29.06.2011** în sumă de **.X. lei** emise de **.X. KG** reprezentând prestări servicii întocmire cataloage de produse, întrucât organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare prevederile legislației de TVA, nu au acționat în spiritul principiilor consacrate de legislația fiscală națională și europeană, respectiv achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere și a fost aplicat în mod corect mecanismul taxării inverse, în acest sens fiind pronunțată hotărârea

Curtii Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-06/07 și nu a existat niciun prejudiciu la nivelul bugetului de stat, și niciun beneficiu la nivelul .X., taxa fiind neutra în cadrul operațiunilor desfășurate între prestator și .X..

b) în ceea ce privește obligațiile suplimentare accesorii pentru perioada cuprinsă între data achiziționării mijloacelor fixe (factura nr. .X./02.05.2011 emisă de SC .X. RO – in faliment) și data vânzării acestora (factura nr. .X./05.08.2011 SC .X. SRL), pentru TVA în suma de .X. lei, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală în mod nejustificat au reținut aceste obligații întrucât aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile și sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere, iar exercitarea dreptului de deducere nu poate fi legată de momentul realizării operațiunilor taxabile, legislația neimpunând o restricție în ceea ce privește perioada de timp dintre efectuarea unei achiziții și momentul în care serviciile/bunurile achiziționate sunt alocate unor operațiuni taxabile

c) în ceea ce privește suma de **.X. lei** stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală în mod nejustificat au anulat dreptul de deducere aferent acestor cheltuieli din factura nr. .X./08.10.2009 emisă de .X. reprezentând contravaloarea unor servicii de audit social, întrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat substanța și necesitatea auditului social contractat de .X., în condițiile în care acest audit social ar fi fost oricum efectuat la nivelul .X. în ipoteza în care societatea nu ar fi subcontractat, pentru serviciile de producție, societatea .X. SRL.

d) în ceea ce privește suma de **.X. lei** stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală în mod nejustificat au anulat dreptul de deducere a acestor cheltuieli din factura nr. .X./20.02.2010 emisă de .X. GmbH, reprezentând taxa aferentă participării societății la trei expoziții de încălțăminte organizate în incinta unor hoteluri din Germania, în condițiile în care scopul expoziției a fost de promovarea produselor și expunerea serviciilor pe piață, iar dovada participării la această expoziție se face prin prisma plății taxei de participare.

e) în ceea ce privește impozitul pentru veniturile obținute din România de nerezidenți stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală în mod nejustificat au reclasificat plățile efectuate de SC .X. SRL către .X. SRL, societate rezidentă în Italia, în baza contractului din data de 12.01.2009 ca urmare a prestării unor servicii de consultanță în domeniul comercial, ca fiind aferente redevențelor și nu prestărilor de servicii. Contestatara precizează că schițele tehnice elaborate de .X. și modalitatea în care tranzacția se desfășoară între prestator și .X., precum și comentariile OCDE conduc la

concluzia că veniturile obținute de .X. nu pot fi considerate ca fiind în legătură cu plata unor redevențe ci se referă la venituri aferente unor prestări de servicii.

f) în ceea ce privește dosarul preturilor de transfer contestatara consideră nefondata ajustarea profitului impozabil al SC .X. SRL, în condițiile în care:

- utilizarea datelor multianuale in analiza tranzactiei de productie desfasurata de .X. SRL este justificata, mai ales ca Liniile Directoare OCDE recomanda utilizarea datelor multianuale in cazul metodei marjei nete,
- filtrele manuale pentru un an analizat au fost aplicate luând in considerare date multianuale, prin urmare anumite companii au fost respinse pe un anumit criteriu in anul respectiv, dar acceptate in alt an analizat, acest aspect fiind evident din prezentarea pasilor efectuati in cadrul studiului de comparabilitate,
- indicatorul RRCT al .X. SRL se situeaza in toti anii analizati peste cuartila superioara, motiv pentru care tranzactiile desfasurate de .X. SRL cu entitatile afiliate s-au desfasurat la valoare de piata,
- cele 16 companii selectate ca fiind comparabile in studiul realizat de SSIPT au un obiect de activitate si un profil functional distinct de cel al societatii .X. SRL si prin urmare trebuie eliminate din esantion,
- in esantionul final al SPIITP se regasesc 6 societati care au fost considerate in cadrul dosarului preturilor de transfer ca fiind comparabile cu .X. SRL din perspectiva activitatilor desfasurate si a functiilor indeplinite, fapt pentru care tranzactiile desfasurate de .X. SRL cu entitatile afiliate s-au desfasurat la valoare de piata și acestea ar trebui pastrate in esantion, în condițiile în care cele 6 societati care au fost acceptate atat de catre contestatară, cat si de organele de inspectie fiscală.

g) în ceea ce privește TVA colectată în sumă de **.X. lei** aferentă livrării unor bunuri (produse returnate de către clienți înregistrate eronat în contabilitate), contestatara prezintă comparativ, calculul eronat efectuat de organele de inspectie fiscală unde rezultă TVA de colectată suplimentară în sumă de .X. lei, în timp ce prin aplicarea corectă a cotei de TVA standard valabilă la data exigibilității fiecărei facturi, TVA de plată ce trebuia stabilită suplimentar ar fi fost de .X. lei.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./28.08.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.08.2015, constatându-se următoarele:

1. În ceea ce privește **impozitul pe profit** perioada verificată a fost 01.01.2009-31.12.2013.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe contestate:

- factura nr..X./08.10.2009 emisa de .X. în valoare de .X. lei reprezintă "servicii de audit pentru .X. SRL", în condițiile în care SC .X. SRL este persoana afiliată cu SC .X. SRL, fapt pentru care aceste servicii nu sunt destinate activitatilor economice ale SC .X. SRL iar cheltuielile sunt nedeductibile conform art.11 alin.1), art.19 alin.1) și alin.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.1) și alin.2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

- factura nr..X./20.02.2010 emisa de .X. GmbH din Germania în valoare de .X. lei reprezentând taxa aferentă participării societății .X. SRL la trei expoziții de incalzire organizate în incinta unor hoteluri din Germania, a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea nu a prezentat acte și documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor respective, conform art.21 alin.4) lit.f) și lit.m), art.19 alin.1) și alin.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.1) și alin.2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

- în urma analizei specifice efectuată de compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul DGAMC s-a stabilit că SC .X. SRL și-a subdimensionat nejustificat veniturile impozabile obținute în legătură cu entitățile afiliate din exteriorul țării cu suma de .X. lei la calculul profitului impozabil aferent anilor 2010 și 2012 și s-a procedat la recalcularea veniturilor aferente livrarilor realizate de SC .X. SRL către persoanele nerezidente afiliate pe baza cheltuielilor de exploatare aferente tranzacțiilor cu afiliați determinate prin aplicarea cheii de alocare conform art.11 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.2 alin.1), 2) și 3) din Anexa 1 la OPANAF nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar și contestat în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de 218.535 lei conform art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată perioada verificată a fost 01.07.2009-31.01.2014.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele deficiențe contestate:

- societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în suma totală de .X. lei aferentă facturilor nr..X./02.08.2009, nr..X./01.03.2010 și nr..X./29.06.2011, întrucât societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să ateste și să justifice efectuarea acestor servicii în interesul SC .X. SRL, astfel nefiind respectate prevederile art.145 alin.2) lit.a), art.146 alin.1) lit.a) și lit.b), art.133 alin.2), art.150 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.7 alin.2) și art.10 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare,

- SC .X. SRL a dedus necuvenit TVA în suma de .X. lei, conform art.145 alin.2) lit.a), art.146 alin.1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pct.45.2 lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.65 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe perioada cuprinsă între luna mai 2011 și luna august 2011, în condițiile în care în luna mai 2011 a înregistrat în debitul contului 461.6 "Debitori din vânzare mijloace fixe" factura nr. .X./02.05.2011 emisă de SC .X. RO – în faliment – în valoare totală de .X. lei (din care TVA în suma de .X. lei) reprezentând achiziția unor mijloace fixe de natură bunurilor mobile și stocuri specifice industriei de prelucrare a lemnului, achiziție nu era destinată utilizării în folosul activităților economice ale SC .X. SRL, iar în luna august 2011 are loc vânzarea bunurilor mobile în cauză.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei pentru TVA dedusă necuvenit pe perioada mai 2011- august 2011.

- întrucât societatea a omis înregistrarea stocului reprezentând produse finite returnate de către clienți și a stornat nejustificat sumele respective din conturile de venituri, precum și faptul că procesele verbale generale de inventariere întocmite la sfârșitul fiecărui an nu prezentau diferențe între stocul factual și cel scriptic, respectiv rezultă că bunurile au fost livrate, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.128, art.126 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data tranzacțiilor, a colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei

Pentru TVA stabilită suplimentar și contestată în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei conform art.119, art.120 și

art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată.

3. În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente perioada verificată a fost ianuarie 2009-decembrie 2013.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.7 pct.28 lit.e), art.118 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 alin.1) și alin.2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborată și cu definiția redevențelor astfel cum o prezintă prevederile paragrafului 3 al art.12 din Decretul nr.82/1977 privind ratificarea unor tratate internaționale, întrucât:

- între SC .X. SRL și .X. SRL din Italia a fost încheiat un acord contractual în data de 12.01.2009 prin care societatea din Italia ofera activitate de consultanță de tip comercial referitoare la producția și vânzarea de produse incluzând de cost pentru activitatea comercială și productivă,

- societatea din Italia transfera contra cost societății din România rețeta fabricației diverselor modele de încălțăminte, precum și fișa de consum (prețul de cost) rezultată ca atare,

- pentru redevențele achitate către .X. din Italia societatea din România avea obligația reținerii, declarării și achitării unui impozit de 10% din suma acestora.

Pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente stabilit suplimentar și contestat în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei conform art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată.

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

1. În ceea ce privește impozitul aferent veniturilor obținute din România de .X. SRL în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au procedat legal la impozitarea cu 10% a plăților efectuate în perioada 2009-2013 de SC .X. SRL către acesta, în

conditiile in care societatea nu a constituit, nu a declarat si nu a virat la bugetul de stat niciun impozit cu retinere la sursa aferent veniturilor respective.

In fapt, SC .X. SRL a incheiat Acordul contractual din data de 12.01.2009 cu .X. SRL din Italia prin care:

- se ofera activitate de consultanta de tip comercial referitoare la productia si vanzarea de produse incluzand devize de cost pentru activitatea comerciala si productiva,

- serviciile prestate sunt de natura dezvoltarii si proiectarii din punct de vedere tehnic si comercial a unor diverse modele de incaltaminte,

- se facturează contravaloarea acestor servicii la un tarif de 2.600 euro/model – pentru modelele produse (conform actului aditional din data de 20.01.2009) si se pun la dispozitia societatii SC .X. SRL schitele tehnice necesare pentru procesul de productie („*schema tehnica*”) – desenele si fisa de calculatie a produsului (necesar materii prime si materiale, manopera, transport, comisioane, etc).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata 2009-2013 SC .X. SRL nu a calculat, retinut si virat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de către persoana juridică nerezidentă, incalcand astfel prevederile art.7, pct.28 lit.e, art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile Decretului nr.82/1977 pentru ratificarea unor tratate internaționale, respectiv paragraful 3 al art.12 din CONVENȚIA încheiată între guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale, stabilind prin decizia de impunere contestata impozit suplimentar de plata pe veniturile nerezidentilor in suma de **.X. lei**.

In drept, potrivit prevederilor art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in ceea ce priveste coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, se prevede pentru anul 2009, următoarele:

“(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție,

care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.”

iar pentru anii 2010-2013, următoarele:

“(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România **nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile.** Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb”.

La paragraful 3 al art.12 din Decretul nr.82/1977 privind ratificarea unor tratate internaționale, se prevede:

„ART. 12 Redevențe

1. Redevențele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat.

2. Totuși, aceste redevențe pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acestui stat, însă, dacă persoana care încasează redevențele este beneficiarul lor efectiv, **impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma redevențelor.**

Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a acestei limitări.

3. În sensul acestui articol termenul redevențe indică **remunerările de orice fel plătite pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui drept de autor asupra operelor literare, artistice sau științifice, inclusiv filmele cinematografice și înregistrările pentru transmisii radiofonice și de televiziune, a brevetelor, a mărcilor de fabrica sau de comerț, a desenelor sau modelelor, a planurilor, a formulelor sau procedeelelor secrete, ca și pentru folosirea sau concesionarea folosirii echipamentelor industriale, comerciale sau științifice și pentru informații relative la experiențe cu caracter industrial, comercial sau științific.**”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, nerezidenții care obțin venituri impozabile din România de natura redevențelor, serviciilor de

management sau de consultanță din orice domeniu, etc. au obligația de a plăti un impozit ce se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute, în conformitate cu prevederile Codului fiscal coroborate cu prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu țările ai căror rezidenți sunt.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că serviciile contractate conform Acordului din data de 12.01.2009 încheiat cu .X. SRL din Italia sunt de natura dezvoltării și proiectării din punct de vedere tehnic și comercial a unor diverse modele de încălțăminte, respectiv are loc facturarea contravalorii acestor servicii la un tarif de 2.600 euro/model – pentru modelele produse (conform actului adițional din data de 20.01.2009) și se pune la dispoziția SC .X. SRL schitele tehnice necesare pentru procesul de producție („scheda tehnică”) – desenele și fișa de calculație a produsului (necesar materiei prime și materiale, manopera, transport, comisioane, etc), așa cum se prezintă în cuprinsul capitolului 4 „*Analiza funcțională*” pct. 4.2.1. din dosarul preturilor de transfer prezentat de societate : „*în perioada analizată, .X. a oferit servicii de dezvoltare modele încălțăminte în beneficiul .X., punând la dispoziție schitele pentru produsele ce trebuie fabricate.*” și “*Pentru fiecare model în parte, .X. realizează documentația tehnică, fișele de consum și selectează furnizorii de materiale în funcție de exigentele clienților*”.

Astfel, .X. SRL transfera contra cost societății din România rețeta fabricației diverselor modele de încălțăminte precum și fișa de consum (prețul de cost), conform art.6 din contractul încheiat între părți, respectiv „1.recunosc ca *informațiile transmise de la o societate către cealaltă, care nu sunt de domeniu public, sunt informații rezervate și pot să conțină secrete ale societății protejate conform legii; 2.isi asuma angajarea formală și reciprocă pentru a *mentine secrete, chiar și după încetarea raportului, informațiile, datele, know-how-ul, datele tehnice cunoscute, create și/sau elaborate; 3 se angajează să nu utilizeze, să multiplice și/sau reproduca, chiar și după încetarea raportului, datele aflate în proprietatea sau posesia celeilalte părți.**”

Asadar, prestațiile de servicii invocate de companie ca fiind scutite de plata impozitului pe veniturile nerezidenților se referă la ***informațiile furnizate de societatea din Italia constând în schitele tehnice necesare producției de încălțăminte gama sport care au fost achiziționate de către SC .X. SRL și au fost determinante la obținerea***

produselor respective, prin care conform prevederilor stipulate in contract, ceea ce denota faptul ca in speta este vorba de un transfer de “*know-how*”.

Societatea sustine ca “*potrivit comentariilor OCDE („Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”) la art. 12 „Redevențe” din Convenția Fiscală Model a OCDE, prin natura serviciului prestat de .X. SRL, veniturile obținute din România nu reprezintă redevențe și se referă la venituri aferente unor prestări de servicii*”, în condițiile în care “*schitele tehnice elaborate de .X. și modalitatea în care tranzacția se desfășoară între prestator și .X., precum și comentariile OCDE (...) veniturile obținute de .X. nu pot fi considerate ca fiind în legătură cu plata unor redevențe*”, or in cazul in speta, **serviciile de consultanță din domeniul comercial**, invocate de contestatară au vizat transmiterea **schitelor tehnice necesare pentru procesul de producție**.

Astfel, susținerea contestatarii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, întrucât din interpretarea comentariilor la Conventia model OECD se reține că transferul de know-how implica transmiterea de informatii industriale, comerciale sau stiintifice care raman nedivulgate publicului si de asemenea **cel care le acorda nu este obligat sa ia parte la aplicarea formulei sau sa garanteze rezultatul aplicarii, respectiv** pentru a constitui un know-how, informatiile privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific trebuie sa existe in prealabil, sa fie secrete si sa ramana secrete, sa poata fi utilizate in mod repetat, iar riscul sa fie preluat de utilizator (beneficiarul informatiilor).

Fata de cele de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au incadrat corect ca redevente platile efectuate de SC .X. SRL catre .X. SRL, societatea contestatoare datorand bugetului de stat impozit cu retinere la sursa pe veniturile realizate din Romania de acesta pe perioada 2009 – 2013, in procentul si quantumul stabilit de organele de inspectie fiscala.

Se retine ca cele stabilite de organele de inspectie fiscala nu contravin prevederilor legii fiscale in vigoare pe perioada verificata, conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele in care respectivele persoane juridice sunt rezidente si nici prevederilor Conventiei model OECD invocata de contestatoare, cu privire la care prin Comentariile la Conventia model OECD transmise de Directia generala de politica si legislatie fiscala in baza Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.1033/2003 privind aplicarea conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state, referitor la art.12 privind impunerea redeventelor, paragraful 2 pct.11 se prevede:

“Pentru a clasifica ca redevente platile primite in legatura cu informatiile privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific, paragraful 2 apeleaza la conceptul de “know-how”. [...] In contractul de “know-how”, una din parti accepta sa impartaseasca celeilalte parti, astfel incat aceasta din urma sa le poata folosi in interesul sau, cunostintele si experienta sa speciala care raman nedezvaluite publicului. Se recunoaste faptul ca donatorului nu i se cere sa joace nici un rol in aplicarea formulelor puse la dispozitia licentiatului si ca acesta nu garanteaza rezultatele aplicarii formulelor respective. De aceea acest tip de contract difera de contractele privind prestarea de servicii, in care una din parti se angajeaza sa utilizeze cunostintele sale uzuale pentru executarea de catre ea insasi a unei lucrari pentru cealalta parte.”

Chiar daca in baza contractului incheiat s-au efectuat si lucrari de prestari servicii pe langa impartasirea celeilalte parti a cunostintelor si experientei sale speciale intr-un anumit domeniu, astfel incat aceasta din urma sa le poata folosi in interesul sau si care raman nedezvaluite publicului, potrivit art.115 pct.2 alin.9) din HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dacă totuși o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.

Astfel, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au încadrat serviciile prestate de societatea din Italia ca fiind redevențe și au aplicat prevederile Decretului nr.82/1977 privind ratificarea unor tratate internaționale, privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, potrivit careia veniturile realizate din Romania de .X. SRL sunt supuse impozitarii cu 10% redevențele obtinute de catre un rezident al unuia dintre statele contractante din surse situate in celalalt stat contractant, redevențele fiind **platile de orice fel facute pentru considerentul folosirii sau dreptului de a folosi brevete, desene, modele, planuri, procedee sau formule secrete, marci de fabrica sau alta proprietate asemanatoare ori drepturi sau pentru cunostinte, experienta, indrumari practice (know-how).**

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX

din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neintemeiată pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente, .X. SRL în suma de **.X. lei**.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru accesoriile aferente acestui impozit.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare stabilite ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare în sumă de .X. lei în condițiile în care, la stabilirea prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate societatea nu a argumentat în cuprinsul dosarului de preturi de transfer prezentat folosirea unui număr diferit de societăți comparabile în fiecare an al analizei, iar la contestație nu a prezentat argumente și documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, din analiza tranzacțiilor desfășurate de SC .X. SRL cu persoanele afiliate pe perioada 2009-2013, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost atât livrări de marfuri și/sau prestări servicii cât și achiziții de marfuri/bunuri și de prestări servicii dar și împrumuturi acordate de către aceasta, iar ponderea **achizițiilor** efectuate de SC .X. SRL de la persoane afiliate raportată la cifra de afaceri a societății pe perioada 2009-2013 este de **peste 77%**, **respectiv** ponderea **livrărilor** efectuate de SC .X. SRL de la persoane afiliate raportată la cifra de afaceri a societății pe perioada 2009-2013 este de **peste 30%**.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a utilizat **metoda marjei nete** ca fiind cea mai potrivită pentru a testa caracterul de piață al tranzacțiilor analizate deoarece sunt mult mai tolerante la diferențele generate de profilul funcțional al entităților și de structurile diferite de cost, indicatorul de profitabilitate utilizat în cadrul analizei este **rata rentabilității costurilor totale**, considerat cel mai reprezentativ indicator pentru societățile care desfășoară activități de producție pe baza de comandă sau de prestări servicii.

Din verificarea dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că:

1. **metoda utilizată**: metoda marjei nete este cea mai potrivită metodă pentru a testa caracterul de piață al tranzacțiilor analizate

2. **indicatorul utilizat, respectiv** rata rentabilității costurilor totale (RRCT), nu este pertinent argumentul că folosirea mediilor ponderate pe ultimii 3 ani diminuează efectele oricăror factori ciclici din industrie și/sau impactul oricăror evenimente unice sau extraordinare asupra intervalului de comparare al rezultatelor, întrucât extinderea în sine a analizei de comparabilitate pe mai mulți ani asigură implicit acest lucru., iar analiza intervalului de comparabilitate trebuie realizată în acest caz pe fiecare an fiscal în parte, comparând valoarea indicatorului RRCT al .X. SRL cu valori ale aceluiași indicator din intervalul de comparabilitate **din același an fiscal.**”

3. **strategia de căutare aplicată de societate** este în concordanță cu liniile directoare OECD și adecvate identificării de entități independente comparabile cu societatea analizată.”

4. **eșantionul de comparabilitate nu a fost** argumentat în cuprinsul dosarului de prețuri de transfer prezentat, respectiv folosirea unui număr diferit de societăți comparabile în fiecare an al analizei.

5. s-a constatat faptul că multe din societățile selecționate de contribuabil nu îndeplinesc condițiile de independență, fiind companii afiliate direct sau indirect.

Comparând indicatorul RRCT obținut de către .X. SRL pentru perioada 2009 – 2013 cu intervalul de încredere obținut pentru anii 2010 și 2012 valoarea indicatorului RRCT al .X. SRL se situează sub valoarea Cuartilei 1, motiv pentru care s-a impus ajustarea veniturilor din exploatare aferente vânzărilor către afiliați la valoarea medianei calculată pentru societățile independente comparabile, în baza art.2 alin.3) din ANEXA 1 la OPANAF nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, astfel:

1) pentru anii 2009, 2011 și 2013

Valoarea indicatorului RRCT calculat pentru societate este cuprins în intervalele de comparare al eșantionului selectat pentru fiecare dintre anii 2009, 2011 și 2013, rezultând astfel că livrările efectuate de societate în anii anterior menționați către persoanele juridice afiliate, **s-au efectuat la prețuri de piață. (...)**

2) pentru anii 2010 și 2012

Valoarea indicatorului RRCT calculat pentru societate este în afara intervalelor de comparabilitate al eșantionului selectat, rezultând astfel că livrările efectuate de societate în anii 2010 și 2012 către persoanele juridice afiliate **nu s-au efectuat la prețuri de piață.**

Conform tabelelor prezentate și a calculelor efectuate a rezultat faptul că pentru anii 2010 și 2012 valoarea indicatorului RRCT calculat pentru .X. SRL se situează sub nivelul cuartilei 1, respectiv 7,01% pentru

2010 și 8,08% pentru 2012 față de 5,88% pentru anul 2010 și 7,77% pentru anul 2012 cât a stabilit societatea.

Având în vedere rezultatul analizei efectuate, pentru reflectarea la prețul de piață a livrărilor către persoanele juridice afiliate în 2010 și 2012, compartimentul CSII recomandă ajustarea veniturilor aferente livrărilor efectuate către acestea, conform prevederilor art.2 din Anexa 1 la OPANAF nr.222/08.02.2008, prin stabilirea valorii mediane a intervalului de comparabilitate din fiecare an al perioadei analizate ca fiind prețul de transfer la preț de piață, respectiv:

Pentru anul 2010 se recomandă ajustarea valorii indicatorului RRCT al .X. SRL de la nivelul de 5,88% la nivelul mediane de 10,41%.

Pentru anul 2012 se recomandă ajustarea valorii indicatorului RRCT al .X. SRL de la nivelul de 7,77% la nivelul mediane de 12,66%.

Ținând cont de analizele efectuate precum și de recomandări, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor aferente livrărilor realizate de SC .X. SRL către persoanele nerezidente afiliate pe baza cheltuielilor de exploatare aferente tranzacțiilor cu afiliați determinate prin aplicarea cheii de alocare, folosind formula:

Mediana = (Venituri din exploatare – Cheltuieli din exploatare) / Cheltuieli exploatare

Mediana x Cheltuieli exploatare = Venituri din exploatare – Cheltuieli exploatare

Venituri din exploatare = Mediana x Cheltuieli exploatare + Cheltuieli exploatare

Venituri din exploatare = Cheltuieli exploatare x (Mediana + 1)

Venituri din exploatare suplimentare ajustate = Venituri din exploatare recalculat – Venituri din exploatare inițiale

Ca urmare, s-au stabilit venituri suplimentare pentru anul 2010 în sumă de .X. lei și pentru anul 2012 în sumă de .X. lei ca urmare a majorării veniturilor din exploatare aferente vânzărilor către afiliați.

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

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

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse

care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

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

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

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

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

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

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

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

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane

afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

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

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

“1. Preturile de transfer sunt importante 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 prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespunzătoare

intr-o alta jurisdictie. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdictie nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere. “

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

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

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

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

Principiul lungimii de brat - Standardul international asupra caruia tarile membre OCDE au cazut de acord a fi utilizat pentru a se determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat in Articolul 9 al Conventiei Fiscale Model a OECD dupa cum urmeaza: in cazul in care *“conditiile create sau impuse intre companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta”*.

Conform documentelor aflate la dosarul cauzei organele de inspectie fiscală au identificat urmatoarele deficiente, urmare analizei dosarului preturilor de transfer prezentat de societate:

- Compararea unor indicatori calculati pentru anul de referinta cu indicatori calculati ca medii ponderate pe ultimii trei ani, in conditiile in care ajustarea veniturilor sau cheltuielilor **trebuie efectuata pentru fiecare an fiscal;**

- Includerea in esantioanele de comparabilitate a unor societati care nu indeplinesc criteriul de independenta ;
- utilizarea **unui numar diferit de societati** in cadrul esantionului de comparabilitate pentru fiecare an al analizei, fapt care ar putea la distorsiuni ale analizei intervalului de comparabilitate prin eliminarea nejustificata a unor comparabile.

La contestație contestatara prezintă “Studiu de comparabilitate refăcut de către SPIITP” pentru care se menționează că *“Nu consideram a fi comparabile acele societati care pe langa activitatea de productie incaltaminte, au si functii de distribuitor (spre exemplu, vanzare online de produse) sau care produc si alte articole in afara celor de incaltaminte. De asemenea, nu consideram comparabile acele companii care produc incaltaminte eleganta si pentru care portofoliul de produse difera de cel al .X. SRL.”* fapt pentru care *“societatile din esantionul constituit de SPIITP nu pot fi societati comparabile”,* or conform adresei nr..X./22.07.2015, aflată la dosarul cauzei, se reține că *“Pe baza rezultatelor selectiei manuale realizate in cadrul Serviciul schimb international de informatii, preturi de transfer, au fost selectionate 22 companii comparabile, conform studiului de comparabilitate anexat, pentru care a fost calculat indicatorul RRCT (rata rentabilitatii costurilor totale).”* pentru care *“Societatile incluse in esantion sunt reprezentative, comparabile si desfasoara activitati din acelasi domeniu de activitate cu SC .X. SRL.”*

Plecând de la prevederile Liniilor Directoare OCDE, contestatoarea invocă în susținere pct.3.76 potrivit căruia: *“Pentru a obtine o intelegere completa a faptelor si circumstantelor in care se desfasoara tranzactia analizata, poate fi util, in general, a se examina datele atat din anul analizat, cat si din anii precedenti. Analiza acestor date ar putea releva informatii care ar fi putut influenta determinarea pretului de transfer. [...] O asemenea analiza este cu precadere utila cand se aplica metodele bazate pe profit.”*, respectiv prevederile pct.3.77 *“Datele multianuale vor fi folositoare pentru a determina ciclul de viata si de afaceri al comparabilelor”* și consideră că *“utilizarea datelor multianuale in analiza tranzactiei de productie desfasurata de .X. SRL este justificata, mai ales ca Liniile Directoare OCDE recomanda utilizarea datelor multianuale in cazul metodei marjei nete”*.

Or, coroborând prevederile invocate de contestatră cu cele ale prevederile Liniilor Directoare OCDE, respectiv pct.3.77 prevede *“Informatiile aferente mai multor ani vor fi de asemenea utile in furnizarea de informatii despre ciclurile de viata ale afacerilor comparabilelor si ale produselor relevante ale acestora. Diferentele intre ciclurile de viata ale*

afacerii sau ale produsului pot avea un impact semnificativ asupra conditiilor in care au fost stabilite preturile de transfer, care trebuie luat in considerare in determinarea comparabilitatii. Informatiile din anii anteriori pot arata daca o societate independenta implicata in tranzactii comparabile a fost afectata de conditiile economice comparabile intr-un mod similar sau daca unele conditiile diferite din anii anteriori au avut un impact semnificativ asupra pretului sau profitului astfel încât nu ar trebui folosita ca si comparabila”, Ghidul OECD 2010 recomanda extinderea analizelor de comparabilitate pe mai multi ani, pentru a observa eventualele influente ale conditiilor economice asupra unei societati independente folosite ca si comparabila. Analiza de comparabilitate initiala prezentata in dosar este realizata pe mai multi ani, insa foloseste medii ponderate pe ultimii 3 ani ale intervalului de comparabilitate.

Totodată, în ceea ce privește folosirea mediilor anuale multiple, Ghidul OECD 2010 precizeaza la pct.3.79 *Folosirea datelor multianuale nu implica in mod necesar folosirea mediilor anuale multiple*, or folosirea intervalului interquartilar 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 încât nu mai este necesara folosirea in analiza a mediilor anuale multiple pentru a minimiza riscul de eroare* (Ghidul OECD 2010 pact. 3.62).

In concluzie, analiza intervalului de comparabilitate trebuie realizata in acest caz pe fiecare an fiscal in parte, comparând valoarea indicatorului RRCT al .X. SRL cu valori ale aceluiasi indicator din intervalul de comparabilitate din acelasi an fiscal.

În ceea ce privește prezentarea la contestație a “*indicatorul RRCT obtinut de catre .X. SRL in perioada 2009-2013:*

<i>RRCT</i>	<i>2000</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>
<i>.X. SRL</i>	<i>14%</i>	<i>5,88%</i>	<i>7.73%</i>	<i>7.77%</i>	<i>8,68%</i>

In urma stabilirii intervalului de comparare pe baza datelor financiare ale celor 6 companii comparabile, se poate observa ca indicatorul RRCT al .X. SRL se situeaza in toti anii analizati peste cuartila superioara, motiv pentru care concluzionam ca tranzactiile desfasurate de .X. SRL cu entitatile afiliate s-au desfasurat la valoare de piata. Prin urmare suntem de parere ca ar trebui pastrate in esantion doar aceste 6 societati care au fost acceptate atat de catre noi, cat si de inspectorii fiscali.” organul de

soluționare reține că aceleași RRCT au fost prezentate și la dosarul prețurilor de transfer, iar pentru reflectarea la pretul de piață a livrarilor către persoanele juridice afiliate în 2010 și 2012, s-a stabilit ajustarea veniturilor aferente livrarilor efectuate către acestea, conform prevederilor art. 2 din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/08.02.2008, prin stabilirea valorii mediane a intervalului de comparabilitate din fiecare an al perioadei analizate ca fiind pretul de transfer la pret de piață.

Față de argumentele contestatoarei organul de soluționare a contestației reține că aceasta contestă modul de calcul al indicatorului rata rentabilității efectuat de organele de inspecție fiscală, mai precis susține că nu trebuiau luate în calculul acestui indicator toate cele 22 de societăți, ci doar cele 6 societăți care au fost acceptate atât de organele de inspecție fiscală cât și de societatea contestatară *“din perspectiva activităților desfășurate și a funcțiilor îndeplinite”*.

Referitor la acest aspect se reține că, potrivit prevederilor legale fiscale, pentru identificarea eșantionului de entități comparabile relevant pentru analiza, strategia aplicată de către societate în baza de date AMADEUS a fost transpusă în baza de date ORBIS, utilizându-se aceleași criterii de căutare (pasul 1-11), prezentate pe larg în adresa nr. X./22.07.2015, respectiv Anexa nr.902 la RIF, prin care *“au fost respinse companiile care în baza informațiilor disponibile a fost constatat că desfășoară alte tipuri de activități decât cele desfășurate de .X. sau activități de producție/furnizare de servicii suplimentare.”* iar *“societățile incluse în eșantion sunt reprezentative, comparabile și desfășoară activități din același domeniu de activitate cu SC .X. SRL.”*

Potrivit celor precizate în prezenta decizie, având în vedere că argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură să conducă la o altă situație de fapt decât cea constatată și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.4906/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare în sumă de .X. lei stabilite ca urmare a recalculării prețului de transfer practicat în tranzacțiile dintre persoanele afiliate.**

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru accesoriile aferente acestui impozit.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de audit social efectuate la SC .X. SRL și taxei aferente participării SC .X. SRL la trei expoziții de incaltaminte, Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care acestea nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

In fapt, în luna octombrie 2009, SC .X. SRL a înregistrat factura nr..X. emisă de .X. în valoare de .X. lei reprezentând “servicii de audit pentru .X. SRL”, în condițiile în care SC .X. SRL este persoana afiliată cu SC .X. SRL.

De asemenea, SC .X. SRL înregistrează factura nr..X./20.02.2010 emisă de .X. GmbH din Germania în valoare de .X. lei reprezentând taxa aferentă participării SC .X. SRL la trei expoziții de incaltaminte organizate în incinta unor hoteluri din Germania.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca:

- întrucât aceste servicii de audit efectuate de .X. sunt destinate altui beneficiar decât SC .X. SRL, cheltuielile înregistrate de societatea contestatoare nu sunt deductibile fiscal,

- întrucât societatea a înregistrat această sumă în debitul contului 623.1 “Cheltuieli cu reclama și publicitatea” în luna martie 2010 fără a prezenta acte și documente justificative care să demonstreze îndeplinirea efectivă și probarea în fapt a unor criterii de fond care se raportează la caracterul real al acestor cheltuieli, respectiv avize de însoțire a marfurilor (mostrelor), vânzările realizate către clienți noi ca urmare a participării la aceste expoziții, etc, cheltuielile înregistrate de societatea contestatoare nu sunt deductibile fiscal.

In drept, este aplicabil art.19 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care 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.”

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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, art.21 alin.1 și 4 lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care 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.”

(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 activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004:

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

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

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.(...)”.

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile 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.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

Deasemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

Fata de prevederile legale, sus mentionate, se retine ca:

1. in vederea justificarii cheltuielilor cu serviciile de audit social SC .X. SRL a sustinut prin Nota explicativă (Anexa nr.16 la RIF) următoarele: *“.X. SRL a încheiat un contract cu .X. în baza căruia societatea noastră producea încălțăminte pentru aceasta. Din considerentele tehnice .X. a solicitat subcontractarea producției către SC .X. SRL. Înainte de a accepta această subcontractare, .X. a solicitat societății Intertek efectuarea unui audit social pentru a se asigura că subcontractorul îndeplinește și respectă cerințele .X. în ceea ce privește aspectele sociale. Dat fiind faptul că subcontractarea producției la SC .X. SRL a fost solicitată de către SC .X. SRL, aceasta din urmă a trebuit să suporte costurile cu auditarea subcontractantului de către societatea agreată de .X.”*, iar prin contestație precizează că *“beneficiarul serviciilor de producție a solicitat .X. efectuarea auditului social la nivelul subcontractorului în vederea certificării că acesta din urmă îndeplinește și respectă condițiile impuse de beneficiarul produselor”*.

Or, organul de soluționare reține că sustinerile contestatoarei sunt numai verbale și **nu au fost argumentate cu documente justificative în acest sens**, respectiv prezentarea contractului incheiat între SC .X. SRL și beneficiarul serviciilor de producție din care să rezulte concret că acest beneficiar a solicitat SC .X. SRL efectuarea auditului social la nivelul subcontractorului, respectiv care sunt condițiile desfășurării auditului.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca acționariatul de la SC .X. SRL este identic cu cel de la SC .X. SRL, diferența fiind cota de participare la beneficii și pierderi.

În aceste condiții, afirmațiile contestatoarei potrivit cărora *“acest audit social ar fi fost oricum efectuat la nivelul .X. în ipoteza în care societatea nu ar fi subcontractat, pentru serviciile de producție, societatea .X. SRL.”* nu pot fi reținute întrucât SC .X. SRL prin cei 5 acționari persoane fizice avea toate parghiile necesare pentru a intra în posesia informațiilor referitoare la situația economică a SC .X. SRL.

Mai mult, argumentul contestatoarei potrivit căruia *“acest audit social ar fi fost oricum efectuat la nivelul .X. în ipoteza în care Societatea nu ar fi subcontractat, pentru serviciile de producție, societatea .X. SRL.”* nu pot fi reținute întrucât auditul social se refera la angajații proprii și la condițiile în care aceștia își desfășoară activitatea de producție, iar serviciile de audit social în cauză au fost prestate pentru angajații SC .X. SRL.

De asemenea, se reține că, în speța de față, cunoscând condițiile impuse de Beneficiar (clientul SC .X. SRL), respectiv realizarea de audit social asupra condițiilor în care se desfășoară activitatea de producție,

SC .X. SRL ar fi trebuit ca prin subcontractare sa le impuna societatii subcontractante.

Fata de cele prezentate anterior se retine ca si concluzie faptul ca serviciile de audit social efectuate la SC .X. SRL nu sunt necesare societatii contestatoare in vederea desfasurarii activitatii proprii in scopul realizarii de venituri, cheltuielile inregistrate de SC .X. SRL cu aceste servicii neavand corespondent in veniturile inregistrate de societate.

2. in vederea justificarii cheltuielilor din factura nr..X./20.02.2010 emisa de .X. GmbH din Germania in valoare de .X. lei reprezentând taxa aferenta participarii SC .X. SRL la trei expozitii de incaltaminte organizate in incinta unor hoteluri din Germania, contestatara precizează *“participarea la o anumită expoziție nu reflectă, în mod obligatoriu, o livrare de bunuri imediată. Scopul participării la expoziție este acela de a prezenta și promova produsele, iar contractarea de clienți noi -în majoritatea cazurilor- nu are loc la momentul desfășurării expoziției. Intervalul de timp dintre participarea la o expoziție și contractarea unor clienți noi este relativ, întrucât în timpul expoziției sau imediat după, de cele mai multe ori nu se perfectează un contract, scopul expoziției fiind doar promovarea produselor și expunerea serviciilor pe piață.”*

Astfel, din documentele prezentate în timpul inspecției fiscale și a precizărilor din contestație, se reține că pentru deplasarea în Germania la cele trei expoziții a personalului salariat, SC .X. SRL nu a prezentat documente care să dovedeasca necesitatea efectuării acestei cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate, respectiv nu a demonstrat cu materiale corespunzatoare prestarea efectiva a serviciilor respective:

- avizele de insotire al marfurilor care ar fi trebuit sa insoteasca produsele (mostrele) prezentate in cadrul expozitiilor,
- registrul nontransferurilor care sa ateste iesirea din gestiune a acestor produse si destinatia acestora precum si evidenta retururilor si/sau a vanzarilor acestor produse,
- programul expozițiilor organizate și cine organizează aceste expoziții.
- lista persoanelor care au participat la expozițiile desfășurate în Germania, ordinele de deplasare, etc.

Motivatia contestatoarei potrivit careia *„pentru participarea la expoziție, organizatorul acesteia nu a acordat expozanților documente care atestă participarea, expoziția fiind un eveniment diferit de un seminar, de pildă, caz în care organizatorul seminarului acordă participanților diplome de participare, astfel încât având în vedere natura evenimentului considerăm că .X. nu avea cum să facă dovada participării la această expoziție altfel decât prin plata taxei de participare”*, nu poate fi avută în vedere întrucât cheltuielile efectuate pentru taxa aferenta participarii SC .X. SRL la trei expozitii de incaltaminte organizate in incinta unor hoteluri din

Germania sunt reglementate de art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care *“este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate (...)” și „contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”.*

În concluzie, organele de inspectie fiscala, legal au procedat la stabilirea impozitului pe profit suplimentar stabilit ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in valoare de **.X. lei** motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru accesoriile aferente acestui impozit.

4. Referitor la taxa pe valoarea adaugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor reprezentand “prestatii catalog” facturate de .X. din Germania, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat in evidenta contabila facturile nr..X./02.08.2009 in valoare de .X. lei, nr..X./01.03.2010 in valoare de .X. lei și nr..X./29.06.2011 in valoare de .X. lei emise de .X. din Germania, reprezentand “*prestatii catalog*”. Aferent acestor facturi societatea a evidenciat si dedus TVA, pentru aceste servicii, înregistrand conform art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare atat TVA deductibila, cat si TVA colectata in suma de **.X. lei**.

În urma inspectiei efectuate, s-a constatat ca societatea nu detine acte si documente justificative care sa poata demonstra îndeplinirea efectivă si probarea în fapt a unor criterii de fond care se raportează la caracterul real al acestor cheltuieli (contract si/sau comanda, catalogul realizat), respectiv nu detine documente care sa ateste si sa justifice efectuarea acestor servicii in interesul SC .X. SRL.

Astfel, având în vedere că SC .X. SRL nu a făcut dovada cu documente că aceste servicii au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit. a) si b), art.133 alin.(2), art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.7 alin.(2) si art.10

din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta acestor operatiuni.

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede:

“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează 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 unor achiziții 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.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./28.08.2015, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere că SC .X. SRL nu a făcut dovada cu documente că serviciile “prestații catalog” facturate de .X. din Germania, au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni.

Se reține că la baza acestei impuneri, organele de inspecție fiscală au avut în vedere, urmare analizării documentelor prezentate de societate, faptul că:

- singurele documente justificative prezentate au fost facturile emise .X. din Germania,
- documentele prezentate nu au putut fi identificate cu un serviciu anume, determinabil, prestat către SC .X. SRL, astfel încât să se poată verifica dacă societatea a beneficiat direct de aceste cataloage în scopul operațiunilor sale taxabile, fiind vorba în fapt de un serviciu care ar trebui să se concretizeze într-un catalog de produse care să prezinte produsele societății.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală, în plus față de cele precizate mai sus, au constatat că pentru aceste operațiuni SC .X. SRL, în calitate de persoană impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, a aplicat „taxarea inversă”, înregistrând taxa pe valoarea adăugată aferentă atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată prin articolul contabil 4426 „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxă pe valoarea adăugată colectată”, potrivit prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, se reține că, în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „[...] persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenta în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6)”, iar potrivit art.150

alin.(2) din același act normativ „taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

Totodată, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.(3), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, alin.(4), din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, „înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.”

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate în cauză, se reține că într-adevăr deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație, or, potrivit celor consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, documentele prezentate de societate în vederea justificării naturii serviciilor facturate de .X. din Germania și a prestării lor efective în beneficiul SC .X. SRL nu au putut fi identificate cu un serviciu anume, determinabil, prestat către SC .X. SRL, serviciu care constă în execuția unui catalog de produse.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că locul prestării serviciilor este acolo unde

beneficiarul își are stabilit sediul activității economice, respectiv în România, astfel că persoana obligată la plata taxei este SC .X. SRL. Taxa, s-ar fi autolichidat numai în situația în care ar fi fost îndeplinite și condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.

Din analiza documentelor prezentate la dosarul cauzei, se reține că nici la momentul inspecției fiscale și nici la dosarul contestației contestatara nu prezintă documente care să justifice obiectul facturilor constând în servicii „prestații catalog”.

Totodată, se reține că facturile nu sunt însoțite de documente în care să fie cuprinse mențiuni referitoare la modalitatea de calculare a sumelor facturate spre plată, respectiv numărul de ore aferente unor servicii de: reuniuni, comunicări, planificări de proiecte, consultanță generală, etc., înmulțit cu prețul/oră.

Astfel, se reține că societatea contestată nu deține documentele justificative care sa poata demonstra îndeplinirea efectivă și probarea în fapt a unor criterii de fond, respectiv contract și/sau comanda, catalogul realizat, acestea putând a explicita și dovedi în ce au constat serviciile înscrise în facturile în cauză și în ce scop au fost prestate, respectiv să justifice prestarea serviciilor în beneficiul societății și măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv achiziționarea acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, în speță se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

Afirmația societății prin care *„exercitarea dreptului de deducere a TVA de către .X., în legătură cu operațiunile în cauză, nu a existat niciun prejudiciu la nivelul bugetului de stat, și nici un beneficiu la nivelul .X.. în fapt, taxa a rămas neutra în cadrul operațiunilor desfășurate între prestator și .X., iar pentru a păstra principiile Codului fiscal și ale jurisprudenței Curții Europene de Justiție, chiar și în cazul ipotetic în care această tranzacție nu a avut efectiv loc și nu se probează caracterul real al acesteia, ar fi trebuit să anuleze atât dreptul de deducere a TVA cât și TVA colectată astfel încât taxa să rămână în continuare neutră.”*, nu poate

fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative specifice naturii serviciului facturat, din care să se poată stabili fără echivoc prestarea în beneficiul său a serviciilor înscrise în facturile în cauză, în ce au constat acestea și totodată măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește invocarea hotărârii Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-06/07, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a făcut dovada îndeplinirii cerințelor de fond, respectiv prestarea în beneficiul său a serviciilor înscrise în facturile emise de .X. din Germania, măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, și, în concret, în ce au constat aceste servicii, îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. din Germania fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor reprezentând „prestații catalog”.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL

împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./28.08.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru accesoriile aferente acestui impozit.

5. Cu privire la majorările de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata dedusa in baza facturii fiscale nr. .X./02.05.2011 emisa de SC .X. RO – in faliment, reprezentând achiziția de bunurilor mobile si stocuri specifice industriei de prelucrare a lemnului și pentru care ulterior s-a colectat taxa pe valoarea adăugată urmare vânzării acestor bunuri în luna august 2011, Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca SC .X. SRL datoreaza accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata dedusa pe perioada cuprinsa intre luna mai 2011 si luna august 2011 privind achizitia unor bunurilor mobile si stocuri specifice industriei de prelucrare a lemnului in conditiile in care acestea nu au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

În fapt, în luna mai 2011 SC .X. SRL a înregistrat factura nr. .X./02.05.2011 emisa de SC .X. RO – in faliment – in valoare totala de .X. lei (din care TVA in suma de .X. lei) reprezentand achizitia unor mijloace fixe de natura bunurilor mobile si stocuri specifice industriei de prelucrare a lemnului (cherestea, furnir, fierastrai, masini de aplicat canturi, masini de debitat, masini de rindeluit, cazan pe lemne, freze, masini de slefuit, masini de frezat, benzi transportatoare, etc).

În data de 14.07.2011 a fost încheiat contractul nr. .X. între SC .X. SRI in calitate de vânzator si SC .X. SRL in calitate de cumparator prin care bunurile achizitionate cu factura nr. .X./02.05.2011 de la SC .X. RO-societate in faliment – au fost vandute de catre SC .X. SRL catre SC .X. SRL, factura de avans nr. .X./14.07.2011 in valoare totala de .X. lei din care TVA colectata in suma de .X. lei.

In luna august 2011 SC .X. SRL a emis factura nr..X./05.08.2011 prin care se storneaza integral avansul in suma totala de .X. lei (din care TVA colectata in suma de .X. lei) si respectiv a emis factura nr. .X./05.08.2011 in valoare totala de .X. lei (din care TVA colectata in suma de .X. lei) si care reprezinta vanzarea bunurilor mobile achizitionate de la SC .X. RO.

Organele de inspectie fiscala au constatat că SC .X. SRL si-a dedus necuvenit o TVA in suma de .X. lei pe perioada cuprinsa intre luna mai 2011 si luna august 2011, in baza art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a)

si b) din Legea nr.571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.45.2 lit.a) din Titlul VI al HG nr.44/2004 – pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.65 alin. (1) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede:

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.(2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art.155¹ alin.(1);”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei conform prevederilor art.150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art.155¹ alin.(1) din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează 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.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca agentii economici, persoane impozabile inregistrate ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata au dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate de o alta persoana impozabila numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, persoana impozabila trebuind sa justifice dreptul de deducere cu factura fiscala emisa pe numele sau de o alta persoana impozabila si care trebuie sa cuprinda anumite informatii obligatorii prevazute de lege.

Se retine ca, in cazul in speta, societatea contestatoare a inregistrat in debitul contului 461.6 "Debitori din vanzare mijloace fixe" factura nr. .X./02.05.2011 emisa de SC .X. RO – in faliment – in valoare totala de .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei reprezentand achizitia unor mijloace fixe de natura bunurilor mobile si stocuri specifice industriei de prelucrare a lemnului, respectiv cherestea, furnir, fierastrai, masini de aplicat canturi, masini de debitat, masini de rindeluit, cazan pe lemne, freze, masini de slefuit, masini de frezat, benzi transportatoare, etc.

Aferent facturii sus mentionate SC .X. SRL a dedus TVA in suma de .X. lei, suma fiind inregistrata corespunzator in jurnalul de cumparari aferent lunii mai 2011.

Din dosarul cauzei se rețin următoarele:

- in data de 14.07.2011 a fost incheiat contractual nr.102 intre SC .X. SRI in calitate de vanzator si SC .X. SRL in calitate de cumparator prin care bunurile achizitionate cu factura nr.6/02.05.2011 de la SC .X. RO-societate in faliment – au fost vandute de catre SC .X. SRL catre SC .X. SRL, in acest sens fiind emisa de catre SC .X. SRL conform clauzelor contractuale factura de avans nr..X./14.07.2011 in valoare totala de .X. lei din care **TVA colectata in suma de .X. lei;**
- în luna august 2011 SC .X. SRL a emis factura nr..X./05.08.2011 prin care **se storneaza integral avansul** in suma totala de .X. lei (**din care TVA colectata in suma de .X. lei**) si respectiv a emis factura nr..X./05.08.2011 in valoare totala de .X. lei (din care TVA colectata in suma de .X. lei) si care reprezinta vanzarea bunurilor mobile achizitionate de la SC .X. RO, vanzare pe care o evidentiaza contabil in creditul contului 461.6 "Debitori din vanzarea de mijloace fixe" suma de **.X. lei (la care se adauga TVA colectata in suma de .X. lei)** si in creditul contului 7588 suma de .X. lei (la care se adauga TVA colectata in suma de .X. lei).

Diferenta intre suma de .X. lei –cat a reprezentat valoarea de achizitia a acestor bunuri- si suma de .X. lei –cat a reprezentat valoarea cu care se inchide contul 461.6 “Debitori din vanzare de mijloace fixe” – respectiv suma de .X. lei, o constituie valoarea unor bunuri pastrate in gestiunea si proprietatea societatii .X. SRL si anume: un autovehicul, diverse materiale consumabile si obiecte de inventar – nota contabila nr. .X./01.08.2011 si NC nr. .X./26.09.2011.

Astfel, avand in vedere prevederile legale citate mai sus se retin ca intemeiate cele constatate si stabilite de organele de inspectie fiscala cu privire la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata dedusa de societatea contestatoare pe perioada mai-august 2011 in baza facturii .X./02.05.2011 emisa de SC .X. RO – in faliment.

Sustinerea societatii contestatoare potrivit careia se justifica deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta facturii in cauza intrucat detine documente justificative in acest sens, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, potrivit prevederilor legale mentionate mai sus dreptul de deducere este conditinat de existenta unui document justificativ potrivit legii, asa cum sustine aceasta, dar aceasta conditie nu este suficienta, pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuind obligatoriu indeplinita si conditia ca bunurile si serviciile livrate sau prestate sau care urmeaza a fi livrate sau prestate sa fie destinate operatiunilor taxabile ale contestatoarei, conditie care nu a fost indeplinita.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit caruia “*sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere, condiții care, în cazul achiziției de bunuri, constau în a face dovada existenței unei facturi și a transferului dreptului de proprietate a bunurilor respective*” nu poate fi retinut intrucat bunurile achizitionate nu au fost destinate utilizarii in folosul activitatilor economice ale SC .X. SRL, dovada fiind chiar si modul de inregistrare al acestei achizitii in contabilitatea societatii, iar pana la momentul transferului dreptului de proprietate al acestora, respectiv pana la momentul facturarii acestor bunuri catre un tert si implicit momentul colectarii TVA aferenta au trecut peste trei luni, or procedand astfel, SC .X. SRL si-a dedus necuvenit TVA in suma de .X. lei pe perioada cuprinsa intre luna mai 2011 si luna august 2011.

De asemenea, cazul prezentat de societate respectiv „*cazul, ipotetic, al unui comerciant de cărți (o societate care achiziționează cărți din România și le vinde în România), acesta nu ar avea drept de deducere a TVA pentru perioada cuprinsă între data achiziției cărților și data vânzării acestora, ceea ce este total nereal și nelegal*” nu poate fi retinut intrucat un comerciant de carti achizitioneaza carti care sunt destinate utilizarii in

folosul activitatilor sale economice, respectiv le revinde in folosul operatiunilor sale taxabile, or în cazul de față obiectul de activitate al societății este „fabricarea încălțămintei” și nu activități de prelucrare a lemnului.

Ca urmare, în mod legal pe perioada 28.06.2011-26.09.2011 au fost calculate dobânzi de întârziere pentru taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

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

Prin urmare potrivit celor analizate prin prezenta decizie, se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

6. Referitor la susținerile contestatarei cu privire la TVA colectată aferentă livrării unor bunuri (produse returnate de către clienți înregistrate eronat în contabilitate), potrivit căroră:

- în perioada supusă verificării, .X. a înregistrat în contabilitate, în contul 701 - „Venituri din vânzarea de produse finite”, sume în roșu (cu semnul minus) reprezentând contravaloarea unor produse necorespunzătoare calitativ care au fost returnate de către clienți. Potrivit constatărilor incluse de către organele de inspecție fiscală în conținutul Raportului de Inspecție Fiscală, societatea a înregistrat stornări de venituri pentru care s-a stabilit TVA în sumă de .X. lei;

- având în vedere unele neconcordanțe constatate de organele de inspecție fiscală, acestea au considerat că bunurile au făcut obiectul unor livrări de bunuri și prin urmare a stabilit în sarcina societății, TVA suplimentară în vederea colectării și plății,

- la calcularea valorii TVA de plată în legătură cu aceste stornări (metodologie de calcul prevăzută la anexa 72.1 la Raportul de Inspecție Fiscală), organele de inspecție fiscală nu au folosit, în toate cazurile, cota de TVA în vigoare la data exigibilității facturilor de storno,

- anterior datei de 1 iulie 2010, cota standard de TVA aplicabilă potrivit legislației fiscale din România a fost de 19%, în timp ce, pentru perioadele ulterioare a fost de 24%. Din calculul efectuat de organele de inspecție fiscală și prezentat în anexa nr. 72.1, acestea au folosit cota de 19% doar pentru prima factură (respectiv factura nr..X./08.07.2009), pentru restul facturilor folosind cota de 24%,

- conform calculului eronat al organelor de inspecție fiscală a rezultat TVA de colectată suplimentar în sumă de .X. lei, în timp ce prin aplicarea corectă a cotei de TVA standard valabilă la data exigibilității fiecărei facturi (potrivit prevederilor fiscale în vigoare), TVA de plată ce trebuia stabilită suplimentar ar fi fost de .X. lei, societatea prezentând în acest sens situația comparativă a calculului eronat al organelor de inspecție fiscală și cel corect.

Așadar, diferența de TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotei de TVA în mod eronat (i.e. .X. lei) și TVA suplimentară care ar fi trebuit să fie stabilită de organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotei de TVA corectă (i.e. .X. lei) este de .X. lei.

Astfel, analizând motivele invocate de contestatară și documentele aflate la dosarul cauzei, coroborat cu prevederile în materia taxei pe valoare adăugată, respectiv:

art. 128 Livrarea de bunuri

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) – c)."

art. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul [art. 128](#) – [130](#), constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 132](#) și [133](#);

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2);"

art. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse valabil după data de 30.06.2010. „

organul de soluționare a contestației reține că aferent facturilor .X./06-05-2010 și .X./19-05-2010, la efectuarea calculelor, organele de inspecție fiscală **au aplicat în mod eronat cota de TVA de 24% și nu cea de 19%** care era în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Astfel, rezulta ca **a fost stabilit în mod eronat în sarcina societății o TVA suplimentară în cuantum de .X. lei precum și accesoriile aferente acesteia**, accesorii calculate eronat în suma de **.X. lei (dobânzi)** și **.X. lei (penalități de întârziere)**.

Având în vedere cele prezentate, precum și adresa organelor de inspecție fiscală nr..X./12.11.2015, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se va admite contestația și se va anula parțial decizia de impunere contestată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în baza temeiurilor legal invocate, se :

DECIDE

1. Admiterea parțială a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.**F-MC .X./28.08.2015**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-MC .X./28.08.2015**, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.**F-MC .X./28.08.2015**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-MC .X./28.08.2015**, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

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

- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului;
- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA,
- .X. lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice,
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice,
 - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice

Pct.2 din dispozitivul prezentei decizii poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**