

R O M A N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.X

Dosar nr.X

Ședința publică de la X martie X

Președinte:

X

X

S-a luat în examinare recursul declarat de X împotriva Sentinței nr.Xa Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au avut loc în ședința publică din data de 10 martie 2015, fiind consemnate în Încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea pentru data de 24 martie 2015, când a hotărât următoarele:

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Circumstanțele cauzei

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII- a contencios administrativ și fiscal, reclamanta SC X SA, în contradictoriu cu pârâta X, a solicitat anularea Deciziei de impunere nr. X, emisă de X), în baza X prin care au fost stabilite în sarcina sa impozit pe profit suplimentar, în quantum de X lei și accesorii aferente impozitului pe profit, în quantum de X lei, taxa

pe valoarea adăugată suplimentară, în cuantum de X lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în cuantum de X lei, precum și anularea Deciziei nr. X, emisă de A.X cu ocazia soluționării contestației administrative formulată împotriva deciziei de impunere.

În ce privește impozitul pe profit, reclamanta a susținut că a depus dosarul prețurilor de transfer în termenul indicat de inspectorii fiscali și în mod complet, respectând structura din Anexa nr. 1 a Ordinului Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008, justificând astfel cuantumul prețurilor de transfer.

Cu privire la TVA, a arătat că operațiunile economice în discuție, ce au atras stabilirea de obligații fiscale suplimentare cu titlu de T.V.A și accesorii aferente, sunt operațiuni derulate de X în favoarea X, în baza Contractului Cadru din decembrie 2004, operațiuni pe care X le-a considerat servicii de management, care se taxează cu T.V.A în țara în care își are sediul beneficiarul serviciilor de management, respectiv Grecia.

În opinia reclamantei, bunurile reprezentând materiale achiziționate de X și pentru care X a dedus T.V.A sunt strâns legate de serviciile de proiect management și logistica prestate de X către X. Astfel, aceste achiziții erau necesare pentru prestarea serviciilor de management și onorarea obligațiilor contractuale față de X. Așa cum rezulta din Contractul Cadru din decembrie 2004 și a anexelor sale, încheiat între X și X, societatea din România este responsabilă de derularea tuturor activităților, mai puțin cele aferente instalării de echipamente și întreținerii/reparării acestora, sarcini care au fost subcontractate de X către o terță societate, X având doar obligația achiziției consumabilelor și pieselor de schimb necesare.

Pârâta a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

La solicitarea reclamantei s-a dispus efectuarea unei expertize contabile, pentru a se stabili dacă tranzacțiile efectuate între reclamantă și X în perioada 2004-2009 au respectat principiul prețurilor pieții.

Raportul de expertiză, întocmit de expertul contabil X, a concluzionat că prețul de librare stabilit prin contractul încheiat de reclamantă cu X respectă legislația internă privind prețurile de transfer, precum și Liniile directoare OCED privind prețurile de transfer.

Hotărârea instanței de fond

Prin sentința nr. X din 12 noiembrie 2013, Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea formulată de reclamanta SC X SA, în contradictoriu cu pârâta X și a anulat decizia nr. 191/27.04.2012 și decizia de impunere nr. X.

În urma analizării probelor administrate în cauză, cu precădere a probei științifice concretizate în raportul de expertiză contabilă, instanța de fond a reținut că prețurile tranzacțiilor desfășurate între reclamantă și X au fost stabilite cu respectarea legislației privind prețurile de transfer între persoane afiliate.

Așa fiind, Curtea a constatat că prețurile justificate inițial de reclamantă prin dosarul prețurilor de transfer au fost confirmate de un expert independent, ceea ce invalidează concluziile pârâtei cu privire impozitul pe profit și implicit măsurile luate prin decizia de impunere.

Totodată, prima instanță a reținut că activitățile avute în vedere de organele fiscale constituie elemente ale obligațiilor asumate de reclamantă prin contractele încheiate cu firma străină. În atare situație, aceste operațiuni nu pot fi privite în mod independent, ca simple prestări de servicii și respectiv livrări de bunuri, întrucât o asemenea interpretare a obligațiilor contractuale este de natură a ignora celelalte obligații asumate de reclamantă, care țin de managementul proiectelor.

Prin urmare, cele două tipuri de operațiuni trebuie privite ca elemente ale unui întreg, respectiv ca parte componentă a managementului de proiect, în lipsa unor dovezi din care să reiasă că aceste operațiuni au fost efectuate de reclamantă independent de contractele ce au fost examinate în cursul inspecției fiscale.

În sensul celor de mai sus, Curtea a avut în vedere hotărârea preliminară pronunțată de CJUE în cauza Levob Verzekeringen BV și OV Bank NV (C-41/04), în care s-a statuat că, în cazul în care două sau mai multe elemente sau acte, furnizate de către o persoană impozabilă unui client sunt strâns legate între ele, toate aceste elemente sau acte constituie o prestație unică în scopul aplicării TVA.

Prin urmare, instanța de fond a apreciat că organele fiscale au interpretat tranzacțiile prin ruperea lor de contextul contractual și prin acestea au denaturat modul de aplicare a normelor privind TVA.

În consecință, s-a constatat că operațiunile la care se referă inspecția fiscală sunt parte componentă a activității de management al proiectului, pentru care locul prestării se consideră a fi locul unde își are sediul beneficiarul, conform art. 133 din Codul fiscal.

Având în vedere considerentele expuse, judecătorul fondului a constatat că organele fiscale au calculat în mod greșit obligații suplimentare în sarcina reclamantei, atât în ce privește impozit pe profit cât și TVA (inclusiv accesoriile aferente).

Recursul

Împotriva hotărârii instanței de fond a declarat recurs pârâta X, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În motivarea cererii de recurs, pârâta X în esență a arătat următoarele:

-Hotărârea pronunțată a fost data cu aplicarea greșită a legii, motiv de recurs prevăzut de art.304 pct.9 C.proc.civ.

Se apreciază că instanța de fond a pronunțat sub acest aspect o hotărâre cu aplicarea greșită a legii, neavând în vedere apărările formulate de instituția recurentă.

-În ceea ce privește diferența de impozit pe profit de X lei, se arată că, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în cuantum de

X lei aferentă cheltuielilor ajustate aferente achizițiilor de bunuri de la societatea afiliată XSA pentru perioada 2005-2009.

Pentru a infirma această măsură, instanța de fond a avut în vedere doar concluziile expertizei contabile efectuată în cauză, conform cărora prețurile tranzacțiilor între persoane afiliate au fost corect stabilite.

În mod greșit nu s-a avut în vedere că tranzacțiile între persoane afiliate trebuie să se realizeze: conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile stabilite sau impuse, care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente.

Pentru stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer, scopul fiind prevenirea pierderii unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă.

Așa cum s-a arătat și prin obiecțiunile formulate de recurentă la raportul de expertiză, criteriul de independență a fost folosit parțial de către societate, nefiind folosiți indicatorii de independență definiți de baza de date Bureau Van Dijk (BVD), așa cum sunt precizați în manualul de utilizare (User Guide).

Pentru o corectă determinare a prețului de piață practicat de reclamantă, organele de inspecție fiscală au solicitat includerea criteriului de independență în conformitate cu prevederile legale în vigoare, însă reclamanta-intimată a păstrat aceleași criterii pentru identificarea companiilor comparabile, cu excepția renunțării la criteriul inițial, prin care se stabilește ca societățile pot fi comparabile numai dacă au ambele coduri CAEN ca obiect principal sau secundar de activitate.

Potrivit prevederilor art.2 alin.3 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, autoritățile fiscale au dreptul să efectueze ajustări atunci când marja netă de profit obținută de persoana filiată rezidentă din tranzacții controlate nu este cuprinsă în intervalul de comparare rezultat ca urmare a analizei profitabilității obținute de societăți independente

comparabile. Ajustările trebuie efectuate la valoarea mediană, unde valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.

Indicatorul nivelului de profit stabilit la nivel de mediană a fost utilizat în vederea ajustării cheltuielilor înregistrate cu achizițiile de echipamente electronice și programe de operare integrate, așa încât acestea să fie la nivelul corespunzător prețurilor de piață în perioada ianuarie 2005-decembrie 2009.

-În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, aceasta este datorată întrucât reclamanta avea obligația să colecteze TVA pentru serviciile de management și serviciile asupra unor bunuri mobile corporale efectuate în numele X SA X, în condițiile în care serviciile efectuate sunt servicii privind implementarea programelor de Videoloterie și Pariuri și servicii ce au constat în prestații asupra bunurilor corporale componente ale sistemelor automatizate ale celor două programe loteristice, efectuate pe teritoriul României.

Din punct de vedere al legislației privind taxa pe valoarea adăugată, pentru ca un serviciu constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale să fie considerat neimpozabil în România, trebuie îndeplinite cerințele legale stipulate la art.133 alin.2 lit.h) pct.2.

Locul prestării serviciilor a fost considerat, potrivit legislației fiscale menționate, a fi locul realizării efective a prestațiilor în cauză, respectiv România, astfel că se justifică măsura de a colecta TVA aferentă veniturilor realizate de reclamanta din prestările de servicii realizate în perioada aprilie 2006 decembrie 2009.

-Se arată de asemenea că și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, aceasta este datorată întrucât societatea avea obligația să colecteze TVA pentru livrări de bunuri materiale către X SA X, în condițiile în care cheltuielile înregistrate de societate se referă la cheltuieli materiale efectuate pe teritoriul României cu achiziția unor bunuri materiale care nu au părăsit teritoriul țării, cheltuieli efectuate în numele X SA pentru CN X.

Reclamanta – intimată SC X SA a formulat concluzii scrise și a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Considerentele și soluția instanței de recurs

Analizând cererea de recurs, motivele invocate, normele legale incidente și în conformitate cu prevederile art. 304¹, Înalta Curte constată că aceasta este fondată pentru următoarele considerente:

În fapt

Reclamanta a făcut obiectul unei inspecții fiscale, finalizată prin stabilirea unei baze impozabile suplimentare cu privire la impozitul pe profit, în cuantum de X lei, aferentă următoarelor cheltuieli considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil:

- cheltuieli ajustate aferente achiziției lor de bunuri de la societatea afiliată X, pentru perioada 2005 - 2009, în cuantum de X lei și

- cheltuieli înregistrate de X în 2007 în baza unor facturi ce au fost considerate ca nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în cuantum de X lei.

Pentru baza impozabilă stabilită suplimentar, de X lei, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de X lei și obligații fiscale accesorii aferente în cuantum de X lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în urma verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală, au fost constatate diferențe suplimentare de plată, în suma de X lei, astfel:

- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, în cuantum de X lei;

- taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere, în cuantum de X lei.

În plus, față de aceste diferențe suplimentare de plată, în suma de X lei, au fost calculate dobânzi de întârziere de 0,1% pe zi

de întârziere aferente perioadei 25.10.2007 - 25.12.2009, în suma de X lei.

Cu privire la impozitul pe profit, organele fiscale au reținut că, la elaborarea dosarului prețurilor de transfer, cu ocazia alegerii societăților comparabile, nu a fost ales criteriul de independența furnizat de programul X, organul de soluționare a contestației considerând ca niciuna dintre cele 7 societăți selectate ca și comparabile nu îndeplinesc criteriul de independența furnizat de acest program.

În drept

Potrivit prevederilor art. 2 alin. 3 din Ordonanța nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, autoritățile fiscale au dreptul să efectueze ajustări atunci când marja netă de profit obținută de persoana filiată rezidentă din tranzacții controlate nu este cuprinsă în intervalul de comparare rezultat ca urmare a analizei profitabilității obținute de societăți independente comparabile. Ajustările trebuie efectuate la valoarea mediană, unde valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de cumpărare.

Potrivit art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer”, coroborat cu prevederile art.79 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: "(2) în vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer. Conținutul

dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care acesta se aprobă prin ordin al X", reiese că persoanele juridice care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate trebuie să întocmească dosarul prețurilor de transfer.

-În ceea ce privește expertiza aferentă de către instanța de fond și omologată de aceasta

Expertul contabil trebuia să întocmească utilizând metoda cost plus modificată (folosită atât de reclamantă cât și organele fiscale) un studiu al prețurilor de transfer pentru tranzacțiile efectuate de reclamantă în perioada 2004 – 2009.

Se reține că tranzacțiile trebuiau să respecte principiul pieței libere, reclamanta nu a inclus total criteriul de independență, păstrând aceleași criterii pentru identificarea de companii comparabile, cu excepția celui privind existența ambelor coduri CAEN ca obiect principal sau secundar de activitate.

Astfel, s-a constatat că reclamanta nu a folosit indicatorii de independență definiți de baza de date Bureau van Dijk (BVD) prevăzută la pct. 4.2. din Liniile Directoare, societățile selectate drept comparabile cu reclamanta SC X SA sunt societăți care pot fi afiliate cu alte persoane (spre exemplu persoane fizice) nu îndeplinesc criteriul de independență și în consecință organul fiscal în mod corect a apreciat efectuarea de ajustări când marja de profit netă reținută de persoana afiliată rezidentă din tranzacții controlate nu sunt cuprinse în intervalul de comparare rezultat comparativ cu marja de profit obținută de societăți independente comparabile (art. 2 alin. 3 din Ordinul 222/2008 privind quantumul dosarului prețurilor de transfer).

Se reține deci că cele 7 societăți selectate de reclamantă nu se încadrează în categoria A (A+, A și A-) și nu îndeplinesc criteriul de independență, legislația în vigoare și liniile directoare OCDE.

-Referitor la suma de X lei diferență impozit pe profit

Față de împrejurarea că reclamanta în întocmirea dosarului prețurilor de transfer nu a respectat criteriul de independență, în mod corect organele fiscale au ajustat cheltuielile înregistrate cu achiziții de echipamente electronice și programe de operare integrate, prin analiza comparativă a posibilității obținute de societățile independente comparabile, corespunzătoare prețurilor de pe piață în perioada 2005- 2009, fiind întemeiate suspiciunile privind practicarea unor prețuri artificiale și transferul profitului în țări cu taxare redusă.

-În ceea ce privește suma de X TVA datorată pentru serviciile de management și serviciile constând în expertize asupra bunurilor mobile și/sau lucrări asupra acestora

Înalta Curte constată că în mod greșit a reținut instanța de fond că operațiunile derulate în baza Contractului cadru încheiat cu Beneficiarul din X (X S.A. X) precum și a Actului adițional nr. 1 la acest contract – și anume servicii de consultanță, servicii de marketing, servicii de furnizare informații și prelucrare date achiziție de bunuri etc.) nu pot fi primite independent ci sunt accesorii în consultanța privind managementul proiectului.

Se reține că nu pot fi considerate accesorii ale consultantei privind managementul serviciilor de întreținere echipamente, achizițiile de echipamente, paza sediului, cheltuieli generale prestate de terți, reparații sau înlocuiri piese pentru că este greu de conceput, ca activitatea de consultanță să fie în altă țară, iar rezultatul intelectual sau științific să se implementeze în altă țară (România) și să aibă formele arătate mai sus cu titlu exemplificativ acesteia reprezentând servicii de prestări servicii de sine stătătoare privind implementarea programelor de Videoloterie și Pariuri și servicii asupra componentelor sistemelor automatizate. Locul unde se prestează aceste servicii este România, deci corect s-a stabilit că reclamanta avea obligația de a colecta TVA – conform art. 133 Cod fiscal.

-Referitor la suma de Xlei – TVA suplimentar

Înalta Curte consideră că hotărârea preliminară CJUE Levob Verzekeringen BUS OV Bank (C41/04) invocată de instanța de fond nu este aplicabilă speței de față unde este vorba de locul prestării unor servicii și respectiv de contractul de consultanță management dintre părți ele neconstituind o prestație unică în scopul aplicării de TVA, fiind fundamental diferite.

În condițiile în care din documentele societății rezultă că acestea se referă la cheltuieli efectuate cu achiziționarea unor bunuri materiale care nu au părăsit teritoriul României, în mod corect a stabilit organul fiscal că reclamanta avea obligația de a colecta TVA pentru livrări de bunuri materiale către X S.A. X

Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Față de cele arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art. 312 alin. 1 raportat la art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, se va admite recursul, se va admite recursul, se va modifica sentința recurată și se va respinge acțiunea reclamantei ca neîntemeiată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Admite recursul declarat de X împotriva Sentinței nr.X din 12 noiembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința recurată, în sensul că respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. X S.A., ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi X martie 2015.

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X

Red.R.V.
Tehnored. C.G.
4 ex.