



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de  
Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 3199759 interior 2073  
Fax : + 021 3368548  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**Decizia nr. 191/ 2012  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. S.A. din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.908171/23.12.2011**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./21.12.2011 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/23.12.2011 cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.A., împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./12.10.2011.

**S.C. .X. S.A.** este persoană juridică română, cu capital privat, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J40/X/2000 și cod unic de înregistrare RO X. Sediul social al S.C. .X. S.A. este situat în .X., Str. X, nr.X, sector X și are ca obiect principal de activitate: *“activități de jocuri de noroc și pariuri ”* - Cod CAEN 9200.

Obiectul contestației formulată de S.C. .X. S.A. îl constituie Decizia de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./12.10.2011, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală.

**S.C. .X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere nr. .X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma totală de .X. lei reprezentând:**

- **.X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar ;**
- **.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - TVA stabilită suplimentar de plată;**
- **.X. lei - accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată.**

Deși S.C. .X. S.A. nu contestă accesoriiile aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, precum și cele aferente TVA stabilită suplimentar în cuantum de X lei, întrucât din documentele aflate la dosarul cauzei acestea nu pot fi defalcate, organul de soluționare se va investi cu soluționarea contestației asupra întregii sume reprezentând accesorii.

S.C. .X. S.A. a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./12.10.2011, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, care au fost remise sub semnătură către contribuabil în data de **07.11.2011** și recomunicate prin adresa **nr..X./28.11.2011** ca urmare a îndreptării erorilor materiale din cuprinsul deciziei de impunere și a paginii nr.58 din Raportul de inspecție fiscală.

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, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **28.11.2011** așa cum reiese din ștampila societății aplicată pe adresa de înaintare a D.G.A.M.C., și data înregistrării contestației respectiv **02.12.2011**, potrivit amprentei ștampilei Serviciului registratură al D.G.A.M.C. 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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data formulării contestației, S.C. .X. S.A. figurând la poziția X din Anexa 2 la O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.A. din .X..

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.10.2011, S.C. .X. S.A. invocă în susținerea cauzei următoarele:**

În anul 2002, S.C. .X. S.A. și .X. S.A. – GRECIA au încheiat un contract pe termen lung referitor la furnizarea de echipamente electronice și programe de operare integrate aferente respectivelor echipamente către S.C. .X. S.A. pentru dezvoltarea de către aceasta a infrastructurii de operare a programului de videoloterie și respectiv pariuri în cotă fixă. Pentru stabilirea nivelului remunerației datorate de S.C. .X. S.A. către .X. S.A. – GRECIA pentru livrările de echipamente și programe de operare integrate pentru sistemele de videoloterie și pariuri în cota fixă s-a utilizat o *metodă de prețuri de transfer de tip cost-plus*, adăugându-se o marjă de 15% la costurile relevante înregistrate de .X. S.A.

**Referitor la impozitul pe profit, societatea motivează următoarele:**

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în quantum de .X. lei aferentă unor cheltuieli considerate ca nedeductibile din punct de vedere al impozitului pe profit astfel:

- cheltuieli ajustate aferente achizițiilor de bunuri de la societatea afiliată .X. S.A. pentru perioada 2005-2009 în quantum de .X. lei ( .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei);

- cheltuieli înregistrate de S.C. .X. S.A. în 2007 în baza unor facturi ce au fost considerate ca nu îndeplinesc calitatea de document justificativ în quantum de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit suplimentar pentru perioada 2005-2009 în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

*Aspecte privind concluzia organelor de inspecție fiscală privind tranzacțiile între S.C. .X. S.A. și .X. S.A.*

În ceea ce privește costurile înregistrate de societate în perioada 2005-2009 cu achiziționarea de bunuri și servicii de la societatea afiliată .X. S.A., organele de inspecție fiscală au contestat caracterul de preț al pieței al acestei tranzacții ajustând nivelul cheltuielilor înregistrate de societate până la nivelul estimat de autorități al valorii de piață considerând că diferențele rezultate *“sunt nedeductibile conform art.21 alin.1 și alin.4 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”*.

Pentru a stabili valoarea de piață a acestei tranzacții, organele de inspecție fiscală au efectuat în programul ORBIS o strategie de căutare în urma căreia au rezultat 7 societăți, iar dintre acestea o societate a fost eliminată *”datorită informațiilor descriptive insuficiente în mai mult de doi ani din cei 6 analizați”*. Pentru restul de 6 companii, organele de inspecție fiscală au calculat un indicator al nivelului de profit (mai exact marja de profit asupra costurilor totale pentru fiecare an supus analizei, respectiv 2005-2009).

În urma comparațiilor cu intervalele intercuartilare pentru fiecare an supus analizei, concluzia organelor de inspecție fiscală a fost că *„ marja de profit de 15% din costurile totale aplicată de .X. S.A. vânzărilor către S.C. .X. S.A. este mai mare decât mediana companiilor comparabile identificate, mai mare decât quartilele superioare stabilite pentru anii 2005, 2006, 2007 și 2009 supuși analizei, și tranzacția analizată nu a fost efectuată în conformitate cu principiul prețului pieței în anii 2005-2007 și 2009.”*

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit prin decizia de impunere că ajustatarea cheltuielilor societății în conform cu *“principiul arm’s length”* până la nivelul medianei.

Societatea menționează că în domeniul prețurilor de transfer, autoritățile fiscale vor lua în considerare și prevederile Liniilor Directoare privind prețurile de transfer ale O.C.D.E. invocând paragraful 4.8: *“ Prețurile de transfer nu reprezintă o știință exactă(...)”* și 4.9. (...) *“Autoritățile fiscale sunt încurajate să fie flexibile în abordarea lor și să nu solicite contribuabililor în prețurile lor de transfer o precizie nerealistă tinând cont de toate faptele și circumstanțele. În al doilea rând autoritățile fiscale sunt încurajate să ia în considerare raționamentul comercial al contribuabilului privind aplicarea prețurilor de transfer, astfel că analiza prețurilor de transfer să fie legată de realitățile afacerii.”*

*Aspecte privind strategia de căutare adoptată initial de S.C. .X. S.A.*

În susținerea poziției referitor la strategia de căutare, societatea reamintește faptul că AMADEUS este o bază de date comercială dezvoltată de Bureau van Dijk (BVD) care ia în considerare informații de la surse oficiale și publice care ulterior sunt prelucrate de BVD, dar cu toate acestea BVD nu garantează cât de exacte sau de actuale sunt informațiile respective, nefiind el sursa acelor informații ce stau la baza AMADEUS.

Liniile directoare O.C.D.E. stipulează prin paragraful 3.30 că: *“ o sursă comună de informații o reprezintă bazele de date comerciale(...) care pot fi o modalitate practică și uneori eficientă din punct de vedere al costurilor pentru identificarea comparabilelor externe.”*

De asemenea, liniile directoare O.C.D.E. detaliează în continuare în paragraful 3.33 faptul că: *“ folosirea bazelor de date comerciale nu ar trebui să încurajeze cantitatea față de calitate. În practică, efectuarea unei analize de*

*comparabilitate folosind doar o bază de date comercială poate să dea naștere la întrebări privind încrederea în analiza respectivă datorită calității informației relevante pentru a asigura comparabilitatea ce se obține în mod obișnuit într-o bază de date. Pentru a rezolva aceste îngrijorări, căutările în baze de date pot să fie nevoite a fi îmbunătățite/rafinare folosind alte informații publice în funcție de fapte și circumstanțe.”*

Societatea consideră că folosirea indicatorului de interdependență A acordat de BDV nu înseamnă neapărat o garanție privind gradul de interdependență al unei societăți așa cum eronat consideră autoritățile fiscale, denumirea ca “*societate independentă*” fiind acordată doar în scopul terminologiei BDV și nu înseamnă neapărat că această terminologie echivalentă cu neincadrarea unei societăți în definiția “*părților afiliate*” așa cum este ea prevăzută de Codul fiscal din România. Mai mult, informații privind acești indicatori de independență sunt întradevăr menționați în ghidul de utilizare al AMADEUS pregătit de BVD, dar aceste informații fac parte din descrierea funcționalităților oferite de baza de date (tipuri de companii incluse, criterii ce pot fi folosite pentru căutarea de companii ce privesc coduri de activitate, indicatori financiari) și nu sunt prezentate cu titlu de manual de utilizare ce trebuie să fie folosit în scopuri de prețuri de transfer așa cum eronat este interpretat de autoritățile fiscale în Raportul de inspecție fiscală.

Societatea invocă faptul că legislația .X. privind prețurile de transfer și Liniile Directoare O.C.D.E. nu conțin nicio prevedere privind modul de folosire a criteriilor de căutare de societăți comparabile folosind o bază de date publică (așa cum este AMADEUS).

S.C. .X. S.A. consideră că a efectuat căutări suplimentare pe internet în privința companiilor ce au rezultat din căutarea automată din Amadeus și acestea au întărit încrederea în analiza efectuată de societate care a avut ca scop să se asigure că societățile selectate drept potențial comparabil cu .X. S.A. nu sunt afectate de tranzacții cu părți afiliate ceea ce ar fi putut afecta nivelul lor de independență.

Având în vedere aspectele prezentate, societatea consideră că strategia de căutare a companiilor de către ea nu trebuie respinsă doar prin simplul fapt că această strategie de căutare nu a inclus indicatorul de independență A acordat de BVD.

De asemenea, societatea menționează ca desconsiderarea de către organele de inspecție fiscală a unei verificări ulterioare a informațiilor privind companii obținute în urma unei căutări efectuate într-o bază de date comercială nu este în concordanță cu Liniile Directoare O.C.D.E.

### *Aspecte privind statutul de independenta a companiilor potential comparabile*

Societatea mentioneaza ca tranzactiile controlate carora le sunt aplicabile prevederile Liniilor Directoare se refera la tranzactii intre doua intreprinderi care sunt asociate intre ele.

Organele de inspectie fiscala considera societatile detinute de o persoana fizica in proportie de cel putin 25% ca nefiind societati comparabile. Desi S.C. .X. S.A. este de acord ca societatea respectiva este considerata persoana afiliata potrivit prevederilor Codului fiscal persoana afiliata cu actionarul sau persoana fizica ce detine cel putin 25% din actiunile sale, considera ca nu exista niciun motiv legal sa se considere ca societatea respectiva nu reprezinta o comparabila potrivita atat timp cat autoritatile fiscale nu au facut dovada ca persoana juridica/ societatea respectiva este afiliata cu o alta persoana juridica si astfel ar putea exista tranzactii intre aceasta persoana juridica si aceasta persoana juridica afiliata.

Deoarece autoritatile fiscale nu precizeaza in raportul de inspectie fiscala ca societatile respective identificate initial de S.C. .X. S.A. sunt afiliate cu alte societati si tinand cont de faptul ca societatile respective nu au ca si actionari societati ce detin mai mult de 25% din capitalul lor (si nu detin mai mult de 25% in alte societati), contestatoarea considera ca societatile respective identificate de S.C. .X. S.A. pot fi privite ca si potentiale societati comparabile.

Societatea concluzioneaza ca, acceptarea ca si comparabila a unei companii care este detinuta de o persoana fizica in proportie de peste 25% nu reprezinta in sine o incalcare a principiului de independenta a tranzactiilor asa cum este el definit de Liniile Directoare O.C.D.E. si legislatia .X..

S.C. .X. S.A. nu este de acord cu neacceptarea de catre organele de inspectie fiscala a societatilor identificate de S.C. .X. S.A. ca si potentiale comparabile doar in baza motivului ca au ca si actionar o persoana fizica ce detine cel putin 25% din capitalul lor.

### *Aspecte privind completarea dosarului preturilor de transfer de catre S.C. .X. S.A. la solicitarea organelor de inspectie fiscala*

Societatea mentioneaza ca si in cazul notelor explicative oferite in data de 16.05.2011, ca in cadrul dosarului completat la solicitarea organelor de inspectie fiscala s-a incercat aplicarea cerintelor exprese ale organelor de inspectie fiscala cu privire la strategia de cautare a companiilor comparabile pentru a coopera cu organele de inspectie fiscala si a raspunde solicitarilor acestora. Deoarece aceasta strategie nu a returnat rezultate concludente, societatea a refacut strategia de cautare largind criteriile de comparabilitate in conformitate cu prevederile Liniilor Directoare O.C.D.E.

S.C. .X. S.A. a refacut procesul de cautare a companiilor comparabile folosind aceleași criterii de cautare si adaugand in plus criteriul privind indicatorul de independenta A acordat de BVD. In urma acestei strategii de cautare au fost identificate un numar de 7 companii pentru a fi analizate daca pot fi privite ca fiind potential comparabile cu .X. SA .

Societatea a precizat motivele respingerii acestor 7 societati ca fiind potentiale societati cu .X. SA, iar in ciuda explicatiilor pentru respingerea celor 7 societati aduse, organele de inspectie fiscala considera in mod eronat si neargumentat ca nu exista motive in acest sens.

Prin urmare, in baza prevederilor legislatiei romane privind preturile de transfer si a Liniilor Directoare O.C.D.E., societatea considera ca aceste 7 societati sunt in mod clar necomparabile cu partea testata in cadrul studiului de preturi de transfer, si anume .X. SA.

*Aspecte privind strategia de cautare a companiilor comparabile adoptata de S.C. .X. S.A. in varianta dosarului de preturi de transfer actualizata potrivit solicitarii organelor de inspectie fiscala*

Societatea mentioneaza ca nu exista nicio prevedere legislativa care sa implice obligativitatea legala de a prezenta print screen-uri din AMADEUS sau de a oferi in cadrul documentatiei preturilor de transfer explicatii precum cele mentionate de organele de inspectie fiscala.

S.C. .X. S.A. a precizat motivele pentru care strategia initiala de cautare a companiilor comparabile ce a fost descrisa in Studiul preturilor de transfer nu a putut fi mentinuta nemodificata concomitent cu adaugarea criteriului indicat de organele de inspectie fiscale pentru selectarea exclusiva a companiilor avand indicatorul de independenta BVD din categoria A.

În ceea ce priveste afirmatia că :” baza de date BUREAU VAN DIJK este mult mai precisa decat informatiile gasite de catre societate pe internet” societatea considera ca afirmatia organelor de inspectie fiscala este nefondata si neargumentata si in plus nu se bazeaza pe nicio reglementare legala aflata in vigoare. Acest punct de vedere se bazeaza pe paragrafele 3.30 si 3.33 din Liniile Directoare O.C.D.E., prin care se recunoaste limitarea informatiilor aflate in bazele de date comerciale, si susține faptul ca nu exista un ghid oficial de cautare a companiilor comparabile emis de autoritatile fiscale romane si acestea trebuie sa dea dovada de flexibilitate si să accepte punctul de vedere al contribuabilului atunci cand acesta poate sustine rationamentul sau.

Societatea considera ca abordarea de extindere a ariei de cautare a companiilor potential comparabile este mentionata si permisa potrivit Liniilor Directoare O.C.D.E. In urma refacerii strategiei de cautare prin includerea indicatorului de independenta A asa cum a fost cerut de autoritatile fiscale au rezultat 26 de companii pe baza carora au fost calculate intervale.

S.C. .X. S.A. considera ca nefondata si neargumentata de prevederi legale pozitia organelor de inspectie fiscala de respingere a celor 26 de societati identificate ca potentiale comparabile cu .X. SA in urma cautarii.

*Aspecte privind intervalul intercuartilar calculate de organele de inspectie fiscala*

In urma analizei intreprinse de organele de inspectie fiscala folosind baza de date ORBIS acestea au identificat 6 companii comparabile cu .X. SA pentru care au calculat seriile intercuartilare.

Societatea considera ca incalcand principiile preturilor de transfer prevazute atat de legislatia .X. in domeniu (pct.31 din Normele de aplicare a art.11 din Codul fiscal), precum si de Liniile Directoare O.C.D.E. (paragrafele 1.41, 1.42 si 1.45) organele de inspectie fiscala nu au considerat comparabilitatea profilului functional si de risc al .X. SA aferent tranzactiei dintre acesta si S.C. .X. S.A., cu cel al societatilor identificate de autoritati ca fiind societati comparabile cu .X. SA deoarece astfel de societati care presteaza activitati comparabile cu cele desfasurate de .X. SA pentru S.C. .X. S.A nu ar trebui in mod obisnuit sa inregistreze pierderi operationale. Astfel, societatea considera eronata includerea in analiza financiara efectuata de autoritatile fiscale a societatilor care au inregistrat pierderi, si deci rezultatele analizei efectuate de acestia nu pot sa formeze baza unei ajustari a preturilor de transfer practicate intre .X. SA si S.C. .X. S.A.

*Aspecte legate de utilizarea valorilor anuale pentru stabilirea intervalului preturilor de piata*

Societatea mentioneaza faptul ca intre ea si .X. SA exista o intelegere contractuala pe termen lung, respectiv cu valabilitate intre 2003-2013, ceea ce face potrivita utilizarea unor medii multianuale privind indicatorul nivelului de profit utilizat pentru calcularea intervalului de piata.

In acelasi timp, societatea precizeaza ca legislatia .X. nu contine nicio prevedere expresa privind modul de desfasurare a comparatiei intre rezultatele partii testate si intervalul intercuartilar calculat, astfel neexistand in prezent nicio restrictie legala in a folosi datele pentru mai multi ani.

Societatea mentioneaza ca este un principiu acceptat la nivel international in ce priveste preturile de transfer ca folosirea datelor pentru mai multi ani prezinta o imagine mai buna a activitatii partii testate, astfel crescand increderea in rezultate (aceasta cu exceptia situatiei in care se foloseste metoda compararii preturilor).

In plus contestatoarea precizeaza ca rezultatele analizei preturilor de transfer realizata de ea in urma solicitarii exprese a organelor de inspectie fiscala indica faptul ca marja de profit la costuri de 15% realizata de .X. SA din



tranzactia cu S.C. .X. S.A. se incadreaza atat in intervalul intercuartilar calculat la nivel de an, cat si intervalul intercuartilar calculat avand in vedere mai multi ani, si astfel considera eronata interpretarea organelor de inspectie fiscala de a restrange analiza preturilor de transfer la compararea cu intervalele anuale calculate pentru companiile identificate de autoritatile fiscale ca fiind comparabile.

*Aspecte privind modul de calcul al diferentelor de impozit pe profit stabilit suplimentar de catre organele de inspectie fiscala*

S.C. .X. S.A. contestă modalitatea de calcul de către organele fiscale a ajustării nivelurilor cheltuielilor înregistrate de aceasta.

Astfel, contestatara susține că organele de inspectie fiscala au considerat nivelul medianei indicatorului nivelului de profit in vederea efectuării ajustărilor și implicit a determinării bazei de impunere suplimentare stabilita in sarcina S.C. .X. SA .

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au ignorat nivelul costurilor inregistrate de .X. SA cu prestarea serviciilor catre ea la care .X. SA adaugă o marja de 15%, organele de inspectie fiscala considerând doar diferenta între marja de 15% și nivelul medianei stabilite în urma analizei efectuate de acestea.

Având in vedere cele motivate, societatea consideră că organele de inspectie fiscală au procedat in mod eronat la calculul diferentelor suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale și a impozitului pe profit suplimentar și a accesoriilor aferente. Astfel, au considerat în mod eronat o bază de impunere suplimentară de .X. lei.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată, societatea motivează următoarele:**

In urma verificării efectuate de organele de inspectie fiscală au fost constatate diferențe în sumă de .X. lei, astfel:

- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar – .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere – X lei.

In plus, pentru aceste diferențe suplimentare de plată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere 0,1% pe zi aferente perioadei 25.10.2007-25.12.2009, în sumă de .X. lei potrivit prevederilor din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea nu a colectat TVA pentru serviciile asupra unor bunuri mobile corporale efectuate în numele .X. SA, pentru care locul prestării este considerat locul unde sunt prestate efectiv serviciile și care cad in sarcina prestatorului, în conformitate cu art.133

alin.2 lit.d pct.4 din Codul fiscal în perioada aprilie – decembrie 2006 și respectiv art.133 alin.2 lit.h pct.2 din același act normativ în perioada ianuarie 2007-decembrie 2009, în sumă de .X. lei și nu a colectat TVA pentru livrările de bunuri materiale către .X. SA pe teritoriul României, pentru care locul livrării de bunuri se consideră a fi România, în conformitate cu Codul fiscal, în sumă de .X. lei.

Societatea menționează faptul că prin Nota explicativă din data de 10.02.2011, a făcut precizări ca mentenanța și suportul atât a Sistemului de Videoloterie, cât și celui de Pariuri în cota fixă sunt în sarcina .X. SA din GRECIA, iar managementul celor două proiecte este în sarcina S.C. .X. S.A. Prin urmare, S.C. .X. S.A. nu prestează servicii de reparații sau mentenanță (lucrări asupra bunurilor, din perspectiva TVA ) către .X. SA.

Bunurile pe care societatea le-a achiziționat și pentru care a dedus TVA sunt strâns legate de serviciile de proiect management și logistica, prestate către .X. SA (aceste bunuri, piese de schimb și consumabile au fost achiziționate de contestatoare și au fost puse la dispoziția unei terțe părți pentru a fi instalate sau înlocuite). Astfel, aceste achiziții erau necesare pentru onorarea obligațiilor contractuale față de .X. SA .

Societatea precizează că prin contractul cadru încheiat între ea și .X. SA, este responsabilă de derularea tuturor activităților, mai puțin cele aferente instalării de echipamente și întreținerii/reparării acestora, sarcini care au fost subcontractate de către .X. SA către terță societate, .X. S.A. având doar obligația achiziției consumabilelor și pieselor de schimb necesare.

În acest sens, societatea invocă decizia Curții Europene de Justiție C-4/94 BLP GROUP (paragraful 7) din care rezultă că sistemul TVA presupune că pentru orice tranzacție cu bunuri și servicii, se va aplica TVA asupra prețului bunurilor și serviciilor în cauză, după deducerea TVA suportată direct în legătură cu diversele componente de cost. De asemenea, pentru a deduce TVA suportat în legătură cu bunurile și serviciile achiziționate, bunurile și serviciile trebuie să aibă o legătură directă și imediată cu operațiunea taxabilă (paragraful 19 din același caz).

Conform art.145 alin.2 lit.b din Codul fiscal, dreptul de deducere poate fi exercitat și în legătură cu bunurile și serviciile achiziționate, destinate utilizării în folosul operațiunilor care au locul livrării/prestării în străinătate (conf.art.133 alin.2 lit.g pct.5 din Codul fiscal în vigoare pentru perioada ianuarie 2007-decembrie 2009, și art.133 alin.2 lit.c pct.5 din Codul fiscal în vigoare în perioada aprilie 2005-decembrie 2006). În baza acestor prevederi se justifică deducerea TVA aferentă materialelor achiziționate de S.C. .X. S.A. și folosite în scopul prestării serviciilor de proiect management și logistica.

În ceea ce privește operațiunea subsecventă, materialele achiziționate sunt strict legate și necesare bunei desfășurări a serviciilor de proiect

management și logistica, de aceea nu se poate considera că S.C. .X. S.A. a livrat bunuri sau a prestat servicii de mentenanță și reparație către .X. SA, separat față de serviciile de proiect management și logistica.

Aceeași concluzie se aplică și în cazul în care două sau mai multe elemente sau acte realizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate încât formează în mod obiectiv un singur serviciu, indivizibil din punct de vedere economic, încât ar fi artificial să-l împarti în livrări distincte.

Societatea concluzionează că serviciul de proiect management și logistica prestat de ea către .X. SA nu poate fi împărțit în mod artificial în serviciul de management pe de-o parte și o livrare de materiale/prestare de servicii de reparații sau mentenanță pe de altă parte.

Astfel, din punct de vedere economic și contractual, interesul societății .X. SA nu este să cumpere materiale, servicii de reparații sau mentenanță, ci să asigure buna derulare a Programului de videoloterie și a Sistemului de pariuri în România, motiv pentru care contestatoarei i-a fost alocat rolul de manager de proiect.

Având în vedere cele motivate, constatările Raportului de inspecție fiscală de la capitolul – TVA colectată sunt nule, fiind în contradicție cu prevederile legale invocate și principiile de TVA și jurisprudența Curții Europene de Justiție, care este obligatorie în materie de TVA, taxa armonizată la nivelul Uniunii Europene.

### ***Referitor la calculul obligatiilor de plată accesorii***

Asa cum reiese din Decizia de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligatii accesorii:

- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, astfel: dobânzi și majorări de întârziere în sumă de .X. lei; penalități de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere de 15% în sumă de .X. lei ;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Societatea menționează că neachitarea la termen a obligațiilor fiscale de către contribuabil până la 01.01.2006 se prevedeau două instrumente de penalizare separate, și anume dobânzi și penalități de întârziere.

În urma modificărilor legislative, acest sistem dualist de penalizare a fost înlocuit începând cu data de 01.01.2006, cu noțiunea de majorare de întârziere ca instrument unic de penalizare, în cuantum de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere până la achitarea sumei datorate. Astfel, începând cu această dată, se consideră că au fost încorporate în majorarea de întârziere cele două

componente existente până la acel moment (și anume, dobânda pe de-o parte și penalitatea de întârziere pe de altă parte).

Conform prevederilor aplicabile de la data de 1 iulie 2010, prin regimul de sancțiuni pentru plățile cu întârziere s-a revenit la cele două instrumente separate aplicabile până la 01.01.2006, și anume sistemul dual de sancționare ce cuprinde atât dobânzi, cât și penalități de întârziere.

Societatea consideră discriminatorii, injuste și neproportionale penalitățile de întârziere de 15% în cuantum de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală și aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar. Astfel, suma care ar fi apărut ca restanță în sold la data de 30.06.2010 este supusă penalizării de două ori, contrar dispozițiilor Constituției României care în mod imperativ cer aplicarea justă și nediscriminatorie a sarcinilor fiscale.

În concluzie, folosind în modul de calcul scadenta pentru fiecare lună, data de 25 a lunii, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.A. accesorii aferente atât impozitului pe profit cât și taxei pe valoarea adăugată în plus față de cuantumul datorat conform legii.

Ca urmare a celor invocate societatea solicită:

- desființarea obligației fiscale principale – impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei;
- desființarea accesoriilor în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, cu excepția impozitului pe profit aferent unei cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente;
- desființarea obligației fiscale principale în sumă de .X. lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- desființarea accesoriilor în sumă de .X. lei aferente TVA suplimentară, cu excepția accesoriilor aferente TVA în sumă de X lei neacceptată la deducere.

**II. Prin Decizia de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.10.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată datorate bugetului de stat de către S.C. .X. S.A. în suma totală de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar ;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - TVA stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

## Referitor la impozitul pe profit

Perioada verificată 01.01.2005-31.12.2009

S.C. .X. S.A. are relații de afiliere cu societățile: .X. SA din Grecia și S.C. .X. S.R.L.

.X. SA este unul din principalii clienți ai societății, principalele activități desfășurate de S.C. .X. S.A. fiind activități de asistentă tehnică, de proiect management și logistică.

În conformitate cu Contractul FN/01.07.2002, .X. SA – GRECIA se obligă să furnizeze către S.C. .X. S.A. echipamentele electronice și programele de operare necesare programului de Video-loterie/terminale de jocuri pe teritoriul României și Pariuri în Cotă fixă.

Astfel, tranzacțiile internaționale efectuate de S.C. .X. S.A. cu părți afiliate din cadrul Grupului .X. în perioada 2005-2009, în legătură cu care s-a efectuat analiza prețurilor de transfer se referă la achiziții de echipamente electronice și programe de operare efectuate de către S.C. .X. S.A. de la .X. SA.

Urmare identificării tranzacțiilor derulate de societate cu persoanele afiliate, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea dosarului prețurilor de transfer, pentru a analiza și stabili dacă prețurile practicate sunt la nivelul pieței.

Concluziile dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate sunt următoarele:

### A) Varianta inițială

În cadrul analizei funcționale prezentate la punctul 4 al Studiului privind prețurile de transfer realizat de .X.&Y.X., a fost prezentată formula prin care s-a stabilit nivelul remunerației datorate de S.C. .X. S.A. către .X. SA pentru livrările de echipamente și programe de operare pentru sistemele de VLT și Pariuri în cotă fixă în perioada 2004-2009 și anume:

**Preț de vânzare = Cantitatea X Costurile relevante înregistrate de .X. X (X+0,15)**

Tipurile de cost relevante considerate de .X. SA pentru stabilirea prețului unitar agreat cu S.C. .X. S.A. prin anexele la contractul de furnizare echipamente și programe de operare includ:

- costuri aferente obținerii echipamentelor ;
- costuri aferente achiziției – dezvoltării programelor;
- costuri cu transportul și asigurarea echipamentelor și programelor livrate;
- costuri de finanțare aferente;
- costuri de instalare a echipamentelor și programelor la locația indicată de S.C. .X. S.A.

Conform prevederilor contractului încheiat între .X. și S.C. .X. S.A., plata pentru fiecare livrare de echipamente / programe efectuată de .X. SA către S.C. .X. SA se face în rate lunare egale într-un termen de 5 ani.

Rezultatele căutării comparabilelor în cazul studului efectuat de societate prin intermediul .X.&Y.X. sunt următoarele:

- companiile comparabile identificate au avut o marjă cu mediana de 11,26%, cu o cuartilă inferioară de 3,10% și cuartila superioară de 18,16% calculată în baza rezultatelor medii pentru anii 2004-2009, cuartila superioară anuală este de 10,08% în 2004, 14,84% în 2005, 31,14% în 2006, 14,48% în 2007, 14,94% în 2008 și de 11,56% în 2009;
- marja de profit de 15% din costurile totale aplicată de .X. SA vânzătorilor către S.C. .X. S.A. este mai mare decât mediana companiilor comparabile identificate dar se situează în intervalul seriei intercuartile a rezultatelor medii pe 6 anii;
- tranzacția analizată a fost efectuată în conformitate cu principiul prețului pieței.

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală cu privire la această analiză prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer au fost constatate următoarele:

Organele de inspecție fiscală consideră corecte argumentele aduse de societate cu privire la alegerea metodei de analiză a prețurilor de transfer și a părții testate, precum și criteriile de selecție a companiilor potențial comparabile cu partea testată. Așadar, cu toate că în baza de date AMADEUS există un mijloc direct de selecție a acestui indicator de independență astfel încât societățile selectate să fie independente, atât în sensul prevederilor Liniilor Directoare O.C.D.E., cât și în sensul legislației în vigoare în România, prin folosirea parțială a acestui criteriu, societățile considerate comparabile de către societate, nu îndeplinesc criteriul de independență, nu se încadrează niciuna în categoria A, A+ sau A-. Verificarea acestor societăți s-a efectuat în programul ORBIS a cărei licență este deținută de A.N.A.F. care folosește o bază de date a aceluiași furnizor ca și AMADEUS, respectiv BUREAU VAN DYJK.

Prin adresa nr..X./10.03.2011 organele de inspecție fiscală au solicitat punctul de vedere al Direcției generale coordonare inspecție fiscală – Direcția prețuri de transfer-analiza de risc - Serviciul Prețuri de Transfer din cadrul A.N.A.F. cu privire la următoarele aspecte:

- dacă modalitatea de selectare a societăților comparabile, respectiv criteriul de independență folosit a fost ales corect de societate, având în vedere că din punct de vedere al afilierii societatea a luat în calcul doar acționarii persoane juridice nu și acționarii persoane fizice; niciuna dintre companiile selectate de societate nu se încadrează în categoria A (A, A+ sau A-), în fapt

având indicatori de independență BDV (D, B+ ȘI U) după caz, tocmai datorită acționarilor persoane fizice;

- în cazul în care nu este corect folosit acest criteriu de către societate ( respectiv trebuie luați în calcul și acționarii persoane fizice), sa comunicati daca organul fiscal trebuie sa reanalizeze selectarea societatilor din punct de vedere al criteriului de independenta folosind in acest sens doar indicatorul de independenta categoria A sau trebuie luati in calcul si indicatori BVD categoria B,C,D si U . Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca din programul Orbis au fost identificate 8 societati comparabile din punct de vedere functional daca se foloseste doar categoria A si 382 de societati daca se folosesc toate categoriile;

- daca organele de inspectie fiscala pot accepta media pe cei 6 ani ca indicator de comparabilitate, tinand cont de faptul ca potrivit datelor din dosarul preturilor prezentat de societate, marja aplicată de societatea luată drept testată, respectiv 15% depaseste cuartila superioara in 5 din cei 6 ani analizati, dar nu depaseste media.

Prin raspunsul transmis de catre Directia Generala de Coordonare Inspectie Fiscala inregistrat la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili . sub nr..X./24.03.2011, s-au comunicat urmatoarele:

- referitor la criteriul de independenta, daca din verificarea societatilor din esantionul reprezentativ cu ajutorul bazei de date ORBIS a rezultat ca daca acestea nu se incadreaza in categoria A (independent), atunci aceste companii nu trebuiau acceptate ca si comparabile in prezentarea DPT; de asemenea, verificarea efectuata de societate, pe internet, in urma caruia s-au eliminat societatile care ar putea fi afectate de tranzactii cu parti afiliate este, in opinia organelor nerealista, deoarece site-urile companiilor, in general, nu ofera acest tip de informatii confidentiale;

- referitor la intervalul intercuartilar la care faceti referire, reiteram faptul ca daca esantionul reprezentativ nu este corespunzator, atunci nici intervalul de siguranta, respectiv mediana, nu corespund din punct de vedere al comparabilitatii cu valoarea de piata a tranzactiilor.Totodata, marja de profit trebuie comparata cu mediana anuala, nu cu media acestora, valorile anuale diferite putand genera ajustari ale profitului impozabil anual.

Avand in vedere adresa de raspuns a fost solicitata S.C. .X. S.A. refacerea si completarea dosarului preturilor de transfer în sensul celor precizate.

*Analiza rezultata in urma refacerii dosarului preturilor de transfer de catre societate*

Din varianta actualizata a sectiunilor 6.3 si 6.4 ca urmare a includerii criteriului de independenta in conformitate cu prevederile legale in vigoare

rezulta ca societatea a pastrat aceleasi criterii pentru identificarea companiilor comparabile cu o singura exceptie : renuntarea la criteriul initial, prin care se stabileste ca societatile pot fi comparabile numai daca au ambele coduri CAEN ca obiect principal sau secundar de activitate.

Astfel au fost considerate comparabile si companiile care au numai unul din codurile CAEN in discutie, respectiv 6201 sau 4651.

In urma analizei efectuate pe datele financiare ale celor 26 de companii considerate de societate comparabile, s-a constatat ca au avut o marja cu o mediana de 12,8 % cu cuartila inferioara de 8,66% si cuartila superioara de 18,44% calculata in baza rezultatelor medii pentru anii 2004-2009. Societatea a concluzionat faptul ca tranzactia analizata dintre S.C. .X. S.A. si .X. SA în legatură cu achizitia de echipamente si programe de operare a fost efectuata in conformitate cu principiul pietei prevazut de legislatia .X. privind preturile de transfer si Liniile Directoare O.C.D.E.

#### *Analiza efectuata in cadrul inspectiei fiscale dupa completarea dosarului preturilor de transfer*

Din analiza documentelor si datelor prezentate in completarea dosarului preturilor de transfer prezentat initial, organele de inspectie fiscala constata urmatoarele:

- societatea considera ca in alegerea societatilor comparabile este suficient ca acestea sa aiba inregistrate numai unul din cele doua coduri primare sau secundare de activitate neexplicand motivele renuntarii la criteriul initial prin care se stabileste ca societatile pot fi comparabile numai daca au ambele coduri CAEN ca obiect principal sau secundar de activitate ( sa desfasoare achizitii de echipamente si in acelasi timp si de programe de operare integrate similare cu cele achizitionate de S.C. .X. S.A. de la .X. S.A. pentru realizarea celor doua programe la cheie- videoloterie si Pariuri in cota fixa, asa cum ambele societatii s-au angajat in contractul de credit furnizor încheiat cu CN .X. .X. S.A., precizând ca .X. SA vinde doua programe la cheie, prin intermediul S.C. .X. S.A., functionarea acestora pe teritoriul Romaniei fiind in sarcina acestora din urma pe perioada valabilitatii contractului de credit furnizor, respectiv 2003-2013, pentru care acestea incaseaza 85% din vanzarile CN .X. .X. S.A. din aceste doua programe loteristice pana in 2008 si respectiv 65% din vanzari pentru echipamentele importate dupa aceasta data; nu exista in cadrul relatiei analizate numai vanzari de marfuri sau numai prestari servicii IT, ci in exclusivitate implementarea a doua programe loteristice;



- nu sunt prezentate print screen-urile din AMADEUS care sa dovedeasca faptul ca au fost folosite criteriile enumerate, inclusiv criteriul de independenta definit de BVD si ca numarul societatilor identificate pentru analiza este cel precizat la punctul 6.3.3. ;
- societatea a considerat in continuare ca marja de profit trebuie comparata cu rezultatele medii ale anilor 2004-2009.

Rezultatele cautarii comparabile in cazul studiului efectuat de organele de inspectie fiscala sunt urmatoarele:

- companiile comparabile identificate au avut o cuartila superioara cuprinsa intre 4,06 si 17,02 ;
- marja de profit de 15% din costurile totale aplicata de .X. SA vanzarilor catre S.C. .X. S.A. este mai mare decat mediana companiilor comparabile identificate, mai mare decat cuartilele superioare stabilite pentru anii 2005, 2006, 2007 si 2009 supusi analizei;
- tranzactia analizata nu a fost efectuata in conformitate cu principiul pretului pietei in anii 2005-2007 si 2009.

Astfel, organele de inspectie fiscala au ajustat cheltuielile societatii in conformitate cu principiul „arms length” pana la nivelul medianei.

Cheltuielile inregistrate de societate cu privire la achizitiile de echipamente electronice si programe de operare integrate efectuate de la .X. SA in perioada ianuarie 2005-decembrie 2009, au fost ajustate utilizand indicatorului nivelului de profit stabilit de mediana, asa incat acestea sa fie la nivel corespunzator preturilor de piata.

Efectul ajustarilor operate se concretizeaza in recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru perioada 2005-2007 si 2009 in baza prevederilor art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederilor pct.22-24, 26,29,31-36 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Sumele astfel ajustate reprezinta cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art.21 alin.4 lit.e) din Codul fiscal, precum si a Normelor de aplicare respectiv prevederile pct.43 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din verificarea efectuata asupra perioadei 2005-2009, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in luna mai 2007 cheltuieli aferente unor facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv facturi emise de S.C. .X. SA. dupa data radierii acesteia, astfel, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli aferente acestor facturi, în suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În urma inspecției fiscale au fost centralizate diferențele suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală din care a rezultat o baza impozabila suplimentara în sumă totală de .X. lei și un debit suplimentar aferent în suma totală de .X. lei.

Pentru diferențele suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, penalități de întârziere în perioada 25.04.-31.12.2005 în sumă de .X. lei și penalități de întârziere după data de 01.07.2010 de 15% pentru debitele suplimentare rămase nestinse după a 91 zi de scadență, în sumă de .X. lei. La data de 25.01.2011 societatea avea virat în plus în contul impozitului pe profit suma de .X. lei, fapt pentru care începând cu data de 26.01.2011, accesoriile au fost calculate pentru un debit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei-.X. lei).

### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Din analiza tipurilor de activități pe care S.C. .X. S.A. s-a obligat să le efectueze în favoarea .X. SA, în cadrul contractului de proiect management încheiat între cele două părți, .X. S.A. este responsabil de managementul proiectului și se ocupă de activitățile logistice în România, respectiv achiziția de bunuri materiale și servicii necesare funcționării în bune condiții a celor două programe loteristice. Cele două activități sunt distincte cel puțin din punct de vedere al TVA, prima reprezentând un serviciu intangibil, iar cea de-a doua este legată de activitatea de service și întreținere a echipamentelor, de efectuarea unor cheltuieli materiale pe teritoriul României în numele .X. SA – Grecia.

Din evidențele contabile ale societății, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în conturi analitice distincte cheltuieli cu funcționarea programului Videoloterie sau cheltuieli cu funcționarea programului Pariuri (BETT). Din fișa contului cheltuieli cu funcționarea programului Pariuri au fost considerate cheltuieli aferente celor două programe loteristice cele rezultate în urma derulării contractului comercial nr.BCSM .X./20.04.2005 încheiat cu Hewlett Packard (România) S.R.L. și a actelor adiționale ale acestuia, deoarece acesta se referă la service-ul acordat unor imprimante sau alte produse HP care nu sunt în patrimoniul societății, acestea fiind situate așa cum rezultă din clauzele contractului menționat, la sediul C.N. .X. .X. S.A. S.C. .X. S.A. neavând declarat vreun punct de lucru care să aibă aceeași adresă cu sediul C.N. .X. .X. S.A.

Astfel, ca urmare a obligațiilor asumate în contractul de proiect management încheiat cu .X. SA, raportate la prevederile legale privind TVA rezultă că S.C. .X. S.A. a efectuat următoarele operațiuni economice din punct de vedere al TVA:

- servicii pentru care locul prestării este considerat a fi sediul beneficiarului, respectiv în Grecia, pentru serviciile de management efectuate, și

anume implementarea programelor Videoloterie și Pariuri, administrarea și funcționarea acestora, precum și urmărirea valorii totale a încasărilor brute generate de toate terminalele celor două programe și comunicarea lunară a acestor sume către .X. și C.N. .X. .X. S.A.;

- servicii asupra unor bunuri mobile corporale pentru care locul prestării este considerat locul unde sunt prestate efectiv serviciile și care cad în sarcina prestatorului, în această categorie încadrându-se serviciile prestate asupra terminalelor de joc instalate pe teritoriul României, pentru care societatea înregistrează o serie de cheltuieli (servicii de întreținere, diverse prestații asupra bunurilor mobile corporale componente ale sistemelor automatizate ale celor două programe loteristice, servicii efectuate asupra unor bunuri mobile corporale pe teritoriul României, în baza contractelor, în numele .X. S.A.), precizând faptul că serviciile incluse în această categorie sunt numai cele care se efectuează asupra bunurilor mobile corporale aflate pe teritoriul României după predarea acestora către C.N. .X. .X. S.A., ele efectuându-se în perioada de exploatare a lor, un procent mare din exploatare fiind încasat de .X. SA în baza contractului tripartit cu C.N. .X. .X. S.A.;

- livrări de bunuri materiale către .X. SA pe teritoriul României pentru care locul livrării de bunuri se consideră a fi România, în conformitate cu prevederile art.132 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; astfel, cheltuielile înregistrate în conturile 602803 „cheltuieli materiale program cheie VLT și 602804 „cheltuieli materiale program BETT se referă strict 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 altă societate comercială, respectiv C.N. .X. .X. S.A., precizând că aceste cheltuieli materiale se referă numai la cele înscrise în contabilitatea societății după predarea mijloacelor fixe în cauză către C.N. .X. .X. S.A.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat societatea a considerat toate aceste operațiuni economice ca servicii de management, pentru care locul prestării a fost considerat sediul beneficiarului, respectiv Grecia.

În concluzie, societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei pentru serviciile asupra unor bunuri mobile corporale efectuate în numele .X. SA Grecia, pentru care locul prestării este considerat locul unde sunt prestate efectiv serviciile și care cad în sarcina prestatorului, și nu a colectat TVA în sumă de .X. lei, pentru livrări de bunuri materiale către .X. SA pe teritoriul României, pentru care locul livrării de bunuri se consideră a fi România, rezultând astfel o diferență suplimentară privind TVA colectată stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă totală .X. lei.

În urma verificării relațiilor comerciale cu societățile care apar radiate, inactive sau neplătitoare de TVA a rezultat că societatea a dedus TVA de pe facturi emise de către S.C. .X. S.A. după data radierii acesteia și astfel, organele de inspecție fiscală nu acceptat la deducere TVA aferentă acestor facturi, în sumă de *X lei*.

Pentru diferențele suplimentare privind TVA de plată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală și de contestatoare, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar calculat ca urmare a stabilirii prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoane afiliate, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe dacă în mod legal au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatoarei, la analizarea prețului de transfer aferent tranzacțiilor dintre societatea contestatoare și persoanele afiliate, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de inspecția fiscală.**

**În fapt**, în anul 2002, S.C. .X. S.A. și .X. SA – GRECIA au încheiat un contract pe termen lung referitor la furnizarea de echipamente electronice și programe de operare integrate aferente respectivelor echipamente către S.C. .X. S.A. pentru dezvoltarea de către aceasta a infrastructurii de operare a programului de videoloterie și respectiv pariuri în cotă fixă.

Pentru stabilirea nivelului remunerației datorate de S.C. .X. S.A. către .X. SA pentru livrările de echipamente și programe de operare integrate pentru sistemele de videoloterie și pariuri în cotă fixă s-a utilizat metoda de prețuri de transfer de tip cost-plus, adăugându-se astfel o marjă de 15% la costurile relevante înregistrate de .X. SA.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în cuantum de .X. lei aferentă cheltuielilor ajustate aferente achizițiilor de bunuri de la societatea afiliată .X. SA pentru perioada 2005-2009 în cuantum de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 și art.21 alin.1 și alin.4 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Astfel, aferent bazei impozabile stabilite suplimentar de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de impozit pe profit datorată bugetului consolidat în sumă de .X. lei, precum și majorări de întârziere aferente.

**În drept**, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință, 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 cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;*

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

La pct.24 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 se definește termenul de pret de piață ca fiind determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, iar tranzacțiile necontrolate sunt acelea care se desfășoară între persoane independente.

“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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează 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 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 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.

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici.

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.

Având în vedere relațiile de afiliere cu .X. SA din Grecia în ceea ce privește achizițiile de bunuri și servicii de la persoane afiliate, în conformitate cu prevederile art.79 alin.2 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

#### **Art.79 Obligația de a conduce evidența fiscală**

*“(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 va fi aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Prin adresa nr..X./15.10.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. .X. S.A. să întocmească și să prezinte “Dosarul prețurilor de transfer” pentru toate achizițiile de bunuri și servicii efectuate de la .X. SA din Grecia în perioada 2005-2009.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că nici S.C. .X. S.A. și nici .X. SA nu au încheiat niciun Acord de preț în avans cu autoritățile fiscale din România sau din alte țări și nici nu sunt la curent cu faptul că o altă societate a Grupului .X. să fi încheiat un astfel de acord care să se refere la tranzacțiile care fac obiectul studului prezentat în Dosarul prețurilor de transfer.

Pe baza datelor furnizate de societatea comercială prin dosarul prețurilor de transfer a rezultat că metoda aleasă de aceasta ca fiind cea mai potrivită metodă pentru o evaluare comparativă a tranzacției intragrup analizată și efectuată de S.C. .X. S.A. cu .X. SA în perioada 2005-2009 a fost Metoda Cost plus modificată folosind o marjă de profit din costurile totale ca indicatorul nivelului de profit, în scopul de a examina caracterul de preț de piață al serviciilor prestate de către furnizorul de servicii. Această metodă modificată poate fi considerată analoagă cu Metoda Marjei Nete deoarece analizează profitabilitatea la nivelul profitului net operațional.

Se reține, ca o concluzie a rezultatelor căutării comparabilelor în cazul studiului efectuat de S.C. .X. S.A. faptul că marja de profit de 15% din costurile totale aplicată de .X. vânzătorilor către S.C. .X. S.A. este mai mare decât mediana companiilor comparabile identificate dar, se situează în intervalul seriei intercuartile a rezultatelor medii pe 6 ani.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că la inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că la analiza efectuată 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). Ca urmare pentru a se asigura că societățile selectate drept potențial comparabile cu .X. SA nu sunt afectate de tranzacții cu părți afiliate ceea ce ar fi putut afecta nivelul lor de independență, organele de inspecție fiscală au efectuat în plus o verificare a informațiilor existente despre companiile ce au rezultat în urma căutării automate în AMADEUS și s-au eliminat acele companii pentru care s-au găsit referințe că ar putea face sau fac parte dintr-un grup de companii.

Se reține că în urma verificării ulterior efectuate celor 7 companii comparabile selectate nu le-a fost atribuit de către BUREAU VAN DIJK (BVD)

un indicator de independență din categoria A (și anume A+, A și A-) fie pentru faptul că nu sunt informații disponibile referitoare la acționari sau pentru că respectivele companii selectate sunt deținute de unul sau mai mulți acționari persoane fizice a cărui/căror cotă de deținere depășește 25%.

La art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele afiliate sunt definite astfel:

*“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;*

*b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;*

*c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:*

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

*(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;*

*(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”*

Astfel, așa cum prevede art.11 alin.1 și 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.”**

Astfel, în conformitate cu prevederile art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:



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

Ca urmare, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost prevăzute metodele de estimare a preţului de piaţă al unor astfel de tranzacţii printre acestea regăsindu-se şi metoda marjei nete prezentată de societate.

La pct.24 şi 26 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 se defineşte termenul de pret de piaţă ca fiind determinat prin raportarea la tranzacţii comparabile necontrolate, iar tranzacţiile necontrolate sunt acelea care se desfăşoară între persoane independente.

***“24. În termeni generali, preţul de piaţă este determinat prin raportarea la tranzacţii comparabile necontrolate. O tranzacţie este necontrolată dacă se desfăşoară între persoane independente.”***

#### ***26. Metoda cost-plus***

*“Pentru determinarea preţului pieţei, metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeaşi metodă de calcul pe care persoana care face transferul îşi bazează şi politica de stabilire a preţurilor faţă de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, preţul de piaţă al tranzacţiei controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul şi activităţile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacţie controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referinţă la costul plus profitul aceluiaşi furnizor în comparaţie cu tranzacţiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câştigat în tranzacţii comparabile de către o persoană independentă.”*

Se mai reţine din documentele anexate la dosarul cauzei că print-screenurile din programul AMADEUS, cu criteriile alese de societate şi anume criteriul situaţiilor financiare şi criteriul caracteristicile filialei şi acţionarilor –

independența au arătat că nu au fost alese societăți independente, ci dimpotrivă și societăți care pot fi afiliate cu alte persoane (de exemplu, persoane fizice), acest lucru fiind în contradicție atât cu prevederile Liniilor directoare O.C.D.E. cât și cu prevederile pct.24 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Așadar, cu toate că în baza de date AMADEUS există un mijloc direct de selecție a acestui indicator de independență astfel încât societățile selectate să fie independente, atât în sensul prevederilor Liniilor directoare O.C.D.E., cât și în sensul legislației în vigoare în România, prin folosirea parțială a acestui criteriu societățile considerate comparabile de societate, **nu îndeplinesc criteriul de independență**, rezultând că niciuna din cele 7 societăți nu se încadrează în categoria A (și anume A+, A și A-). Verificarea acestor societăți s-a efectuat în programul ORBIS a cărui licență este deținută de A.N.A.F. care folosește o bază de date a aceluși furnizor ca și AMADEUS, respectiv BUREAU VAN DIJK ( BVD).

Se reține că prin adresa nr..X./10.03.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. au solicitat D.G.C.I.F. – Serviciul Transfer Prețuri din cadrul A.N.A.F. unele lămuriri referitor la: *“modalitatea de selectare a societăților comparabile, respectiv criteriul de independență folosit în analiza prețului de transfer și dacă organul fiscal trebuie să reanalizeze selectarea societăților din punct de vedere al criteriului de independență și dacă poate accepta media pe cei 6 ani ca indicator de comparabilitate, marja aplicată de societate luată drept parte testată, respectiv 15% depășește cuartila superioară în 5 din cei 6 ani analizați, dar nu depășește media.”*

Prin adresa de răspuns cu nr..X./24.03.2011 s-au comunicat următoarele: *“companiile nu trebuiau acceptate ca și comparabile în prezentarea DPT și referitor la eșantionul reprezentativ dacă acesta nu este corespunzător, atunci nici intervalul de siguranță, respectiv mediana, nu corespund din punct de vedere al comparabilității cu valoarea de piață a tranzacțiilor. Totodată, marja de profit trebuie comparată cu mediana anuală, nu cu media acestora, valorile anuale diferite putând genera ajustări ale profitului impozabil anual.”*

Drept urmare, în baza prevederilor pct.22 și 23 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

***“22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată .X. și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când***

tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. **Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate.** Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.” [...]

**Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.**

**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,”** organele de inspecție fiscală au reconsiderat evidențele persoanei afiliate din România.

Pentru determinarea prețului de piață practicat de S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au solicitat refacerea și completarea dosarului prețurilor de transfer în sensul includerii criteriului de independență în conformitate cu prevederile legale în vigoare, societatea a păstrat aceleași criterii pentru identificarea companiilor comparabile, cu o singură excepție: renunțarea la criteriul inițial, prin care se stabilește că societățile pot fi comparabile numai dacă au ambele coduri CAEN ca obiect principal sau secundar de activitate.

Se reține din analiza documentelor și datelor prezentate în completarea dosarului prețurilor de transfer prezentat inițial că organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a prezentat print screen-urile din AMADEUS care să dovedească că au folosit criteriile enumerate, inclusiv criteriul de independență definit de BUREAU VAN DIJK și că numărul societăților identificate este cel precizat de societate, iar referitor la marja de profit consideră și prin completarea dosarului că trebuie comparată cu rezultatele medii ale anilor 2004-2009. Organele de inspecție fiscală au selectat ca societăți comparabile numai

acele companii care aveau înregistrate ambele coduri CAEN, fie ca activități principale sau secundare.

Conform prevederilor pct. 29, 31, 32, 33, 34, 35 și 36 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

### **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.”*

**“31. În cazul comparării tranzacțiilor între persoane afiliate și cele independente se au în vedere:**

*a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;*

*b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.*

*La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.”*

**“ 32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între 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.

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

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

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

**“35. La aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:**

- a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;
- b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;
- c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.”

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

*În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus."*

Astfel, prețul de piață, în cadrul tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate este reprezentat de rezultatul adăugării profitului la costurile înregistrate de societatea furnizoare de echipamente și programe de operare pentru sistemele de VLT și Pariuri în cotă fixă în perioada 2005-2009, calculul marjelor la costuri obținute de societățile comparabile cu .X. SA s-a efectuat prin raportarea profitului operațional derivat de acestea la costurile totale operaționale.

Conform prevederilor art.60 alin.2 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la interogarea bazei de date ORBIS pentru a determina dacă prețurile de transfer prezentate de contribuabil se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la preț de piață, așa cum este definit **“principiul lungimii de braț”** în Ghidul O.C.D.E. pentru prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale.

La art.2 din Anexa nr.1 “dosarul prețurilor de transfer” la Ordinul M.E.F. – A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, se prevede:

**Art.2**

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

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

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

(4) *Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.*

(5) *Analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, internațional.”*

În analiza efectuată de organele de inspecție fiscală pentru seriile intercuartile ale rezultatelor pentru companiile identificate – achiziția de echipamente electronice și programe de operare integrate de S.C. .X. S.A. de la .X. SA s-a stabilit faptul că societățile comparabile identificate au avut o cuartilă superioară cuprinsă între 4,06 și 17,02, iar marja de profit de 15% din costurile totale aplicată de .X. SA vânzărilor către S.C. .X. S.A. este mai mare decât mediana companiilor comparabile identificate, mai mare decât cuartilele superioare stabilite pentru anii 2005, 2006, 2007 și 2009 supuși analizei. Astfel, tranzacția analizată nu a fost efectuată în conformitate cu principiul pieței în anii 2005-2007 și 2009.

Se reține că, potrivit prevedelor 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 sunt cuprinse în intervalul de comparare rezultat ca urmare a analizei profitabilității obținute de societăți independente comparabile. Se reține că, ajustările se vor efectua la valoarea mediană, unde valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare:

***„ In condițiile in care contravaloarea pretului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsa in intervalul de comparare, organul fiscal competent stabileste valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata. Valoarea mediana reprezinta acea valoare care se regaseste la mijlocul intervalului de comparare.”***

De asemenea, se reține că în urma analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile societății în conformitate cu principiul „ arms lenght,h” până la nivelul medianei. 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.

Astfel, susținerile din contestație nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- referitor la afirmația societății: *”strategia de căutare a companiilor comparabile de către S.C. .X. S.A. nu trebuie respinsă doar prin simplul fapt că această strategie de căutare nu a inclus indicatorul de independență A acordat de BVD,, nu se reține deoarece :,,pentru a trece la o etapă calitativă care reprezintă o îmbunătățire /rafinare a căutărilor cu baze de date folosind și alte surse de informații, este indubitabil necesară o etapă cantitativă bine efectuată, în care selecția societăților comparabile să fie riguroasă, pe criterii corecte, în conformitate atât cu legislația .X. în vigoare cât, și cu Liniile directoare O.C.D.E.*

- referitor la afirmația societății: *„ luând în considerare cele de mai sus respingem ca nefondate și neargumentate precizările aduse de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește respingerea de către .X. SA a celor 7 societăți ce au rezultat din căutarea automată din AMADEUS efectuată la solicitarea expresă a organelor de inspecție fiscală ( prin considerarea criteriului de independență A acordat de BDV)”*, nu se reține deoarece: analiza efectuată de societate în completarea dosarului prețurilor de transfer de către S.C. .X. S.A., la solicitarea autorităților de inspecție fiscală, nu poate fi relevantă, datorită renunțării la criteriul folosirii ambelor coduri CAEN- ca obiect principal sau secundar de activitate) să desfășoare achiziții de echipamente și în același timp și de programe de operare integrate similare cu cele achiziționate de S.C. .X. S.A. de la .X. SA pentru realizarea celor două programe la cheie, neexistând în cadrul relației analizate numai vânzări de mărfuri sau numai prestări servicii IT, ci în exclusivitate implementarea a două programe loteristice”;

- referitor la afirmația societății: *„ concluziile organelor de inspecție fiscală vin în contradicție cu prevederi explicite din Liniile directoare O.C.D.E. care permit extindere a ariei de căutare a companiilor potențial comparabile. De asemenea, considerăm ca nefondata și neargumentată de prevederi legale poziția organelor de inspecție fiscală de respingere a celor 26 de societăți identificate ca potențiale comparabile cu .X. SA în urma căutării de companii comparabile efectuată la solicitarea organelor de inspecție fiscală ”* nu se reține deoarece numai prin folosirea criteriului de independență care respectă legislația din România completată cu Liniile directoare O.C.D.E. și cel al obiectului de activitate similar activității analizate, se pot găsi societăți comparabile, ale căror tranzacții nu sunt influențate de relații de afiliere și au prețuri corecte de piață;

- referitor la afirmația societății: *„analizând valorile indicatorului nivelului de profit pentru companiile care au fost selectate de organele de inspecție fiscală ca fiind reprezentative pentru nivelul pieței, observăm că există variații foarte mari între acestea, pentru anul 2009, nivelul medianei calculat de organele de inspecție fiscală este de 0,52 % față de nivelurile din 2005-2008*



(6,7%, 8,6%,10,32% respectiv 8,16%). De asemenea, în acest eșantion au fost incluse și valori negative, corespunzătoare unor situații generatoare de pierderi ale societăților identificate de autoritățile fiscale ca fiind comparabile cu .X. SA”, nu se reține deoarece Liniile Directoare O.C.D.E. nu exclud posibilitatea păstrării în eșantion și a unor valori negative în anumiți ani, în cazul de față numai în 2009;

- referitor la afirmația societății: „ în cazul de față, fiind vorba de un contract pe termen lung încheiat între .X. SA și S.C. .X. S.A. și având în vedere că analiza prețurilor de transfer se efectuează folosind un indicator de profitabilitate, ținând cont de Liniile Directoare O.C.D.E., considerăm eronată interpretarea organelor de inspecție fiscală de a restrânge analiza prețurilor de transfer la compararea cu intervalele anuale calculate pentru companiile identificate de autorități ca fiind comparabile”, nu se reține deoarece rezultatele analizei comparative pentru perioada 2005-2009, pe fiecare an în parte este mai relevantă pentru stabilirea prețurilor de transfer la lungime de braț;

- referitor la afirmația societății: „ autoritățile fiscale au ignorat nivelul costurilor înregistrate de .X. SA cu prestarea serviciilor către S.C. .X. S.A. la care .X. SA adaugă o marjă de 15%, autoritățile considerând doar diferența între marja de 15% și nivelul medianei stabilite în urma analizei efectuate de acestea”, nu se reține deoarece indicatorul nivelului de profit stabilit la nivel de mediană a fost corect utilizat în vederea ajustării cheltuielilor înregistrate cu achizițiile de echipamente electronice și programe de operare integrate, procentul de 15% s-a aplicat la costurile totale ale părții selectate, respectiv .X. SA, fiind astfel necesară ajustarea acestei marje la nivelul medianei.

Față de cele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor înregistrate cu achiziții de echipamente electronice și programe de operare integrate efectuate de la .X. SA GRECIA de către S.C. .X. S.A. în perioada ianuarie 2005-decembrie 2009, și în consecință au determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, motiv pentru care 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, unde se stipulează: “**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: “**11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal**

**atacat**”, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

**2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată:**

**2.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligatia să colecteze TVA pentru serviciile de management și serviciile asupra unor bunuri mobile corporale efectuate în numele .X. SA GRECIA, 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.**

**În fapt**, din analiza tipurilor de activități pe care S.C. .X. S.A. s-a obligat sa le efectueze în favoarea .X. SA, în cadrul contractului de proiect management încheiat între cele două părți, .X. S.A. este responsabil de managementul proiectului și se ocupă de activitățile logistice în România, respectiv achiziția de bunuri materiale și servicii necesare funcționării în bune condiții a celor două programe loteristice.

Astfel, ca urmare a obligațiilor asumate în contractul de proiect management încheiat cu .X. SA, raportate la prevederile legale privind TVA rezultă că S.C. .X. S.A. a efectuat următoarele operațiuni economice din punct de vedere al TVA:

- servicii pentru care locul prestării este considerat a fi sediul beneficiarului, respectiv în Grecia, pentru serviciile de management efectuate, și anume implementarea programelor Videoloterie și Pariuri, administrarea și funcționarea acestora, precum și urmărirea valorii totale a încasărilor brute generate de toate terminalele celor două programe și comunicarea lunară a acestor sume către .X. și C.N. .X. .X. S.A.;

- servicii asupra unor bunuri mobile corporale pentru care locul prestării este considerat locul unde sunt prestate efectiv serviciile și care cad în sarcina prestatorului, în această categorie încadrându-se serviciile prestate asupra terminalelor de joc instalate pe teritoriul României, pentru care societatea înregistrează o serie de cheltuieli (servicii de întreținere a sistemelor, servicii de reparații componente ale sistemelor videoloteristice, diverse prestații asupra bunurilor mobile corporale componente ale sistemelor automatizate ale celor două programe loteristice, servicii efectuate asupra unor bunuri mobile

corporale pe teritoriul României, în baza contractelor, în numele .X. S.A.), precizând faptul că serviciile incluse în această categorie sunt numai cele care se efectuează asupra bunurilor mobile corporale aflate pe teritoriul României după predarea acestora către C.N. .X. .X. S.A., ele efectuându-se în perioada de exploatare a lor, un procent mare din exploatare fiind încasat de .X. SA în baza contractului tripartit cu C.N. .X. .X. S.A.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei astfel: pentru serviciile de management efectuate, pentru care locul prestării este considerat a fi sediul beneficiarului, respectiv Grecia, în conformitate cu prevederile art.133 alin.2 lit.c) pct.5 în perioada aprilie – decembrie 2006, art.133 alin.2 lit.g pct.5 în perioada ianuarie 2007-decembrie 2009 și respectiv art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în perioada ianuarie –mai 2010, și pentru serviciile asupra unor bunuri mobile corporale pentru care locul prestării este considerat locul unde sunt prestate efectiv serviciile și care cad în sarcina prestatorului, în conformitate cu art.133 alin.2 lit.d) pct.4 în perioada aprilie-decembrie 2006 și respectiv art.133 alin.2 lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea în susținerea cauzei invocă ca argument faptul că: *“prin Nota explicativă din data de 10.02.2011, a făcut precizări referitoare la mentenanța și suportul atât a Sistemului de Videoloterie cât și celui de Pariuri în cota fixă în sensul că sunt în sarcina .X. SA din GRECIA, iar managementul celor două proiecte este în sarcina S.C. .X. S.A. Prin urmare, S.C. .X. S.A. nu prestează servicii de reparații sau mentenanță (lucrări asupra bunurilor, din perspectiva TVA ) către .X. SA.”*

De asemenea, societatea mai invocă în susținerea cauzei faptul că: *“bunurile pe care societatea le-a achiziționat și pentru care a dedus TVA sunt strâns legate de serviciile de proiect management și logistica, prestate către .X. SA (aceste bunuri, piese de schimb și consumabile au fost achiziționate de contestatoare și au fost puse la dispoziția unei terțe părți pentru a fi instalate sau înlocuite). Astfel, aceste achiziții erau necesare pentru onorarea obligațiilor contractuale față de .X. SA .”*

**În drept**, în perioada aprilie - decembrie 2006, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.2 lit.c) pct.5 și lit.d) pct.4 și din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**Art.133 Locul prestării de servicii**

*”(2) Prin excepție de la alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:(...)*

c) sediul activității economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile sau, în absența acestora, domiciliul sau reședința obișnuită a beneficiarului în cazul următoarelor servicii:(....)

5. serviciile de consultanță, de inginerie, juridice și de avocatură, serviciile contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;

și,

„d) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:(.....)

3. expertize privind bunurile mobile corporale;

4. prestările efectuate asupra bunurilor mobile corporale.”

Pentru perioada ianuarie 2007 - decembrie 2009, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.2 lit.g) pct.5 și lit.h pct.2 din același act normativ, care stipulează:

*Art.133 Locul prestării de servicii*

“(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:(....)

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

(.....)

5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;”

și,

“h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;”

Pentru perioada ianuarie – mai 2010 sunt aplicabile prevederile art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**ART. 133**

*“Locul prestării de servicii*

*(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”*

În speță, așa cum reiese din textele de lege menționate, locul prestării de servicii efectuate de societatea S.C. .X. S.A. constând în servicii de implementare a programelor de Videoloterie și Pariuri și întreținere, diverse prestații asupra bunurilor mobile corporale componente ale sistemelor automatizate ale celor două programe loteristice, servicii efectuate asupra unor bunuri mobile corporale pe teritoriul României în baza contractelor încheiate între S.C. .X. S.A. și .X. SA este în România, deoarece bunurile mobile în speță sunt în România, ele nefiind transportate în afara României, acestea fiind predate către C.N. .X. .X..

Se reține că, analiza se face pornind de la faptul că trebuie stabilit locul unde sunt prestate serviciile deoarece aceasta are implicație fiscală în determinarea celui ce are obligația de plată a TVA.

Față de prevederile legale menționate, 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.

În acest sens, legiuitorul precizează explicit în art.133 alin.2 lit.h) pct.2, citat anterior, că locul prestării este de regulă acolo unde sunt prestate serviciile, dar în speță există și o excepție ori pentru aceasta trebuie constatat dacă a fost îndeplinită sau nu. Excepția menționată în lege este aceea că se consideră locul prestării în statul membru care a atribuit codul valid de TVA, respectiv Grecia, dacă bunurile ce fac obiectul prestării de servicii în cauză sunt transportate în afara României – statul membru în care serviciile sunt prestate, ori acest fapt este susținut și de contestatoarele că se află în România, prin urmare excepția nu este aplicabilă în cazul său.

Serviciile incluse în această categorie sunt numai cele care se efectuează asupra bunurilor mobile corporale aflate pe teritoriul României după predarea acestora către C.N. .X. .X..

Se reține că, nefiind îndeplinită această condiție, locul prestării serviciilor se consideră a fi locul realizării efective a prestațiilor în cauză,

respectiv România, se justifică măsura de a colecta TVA aferentă veniturilor realizate de S.C. .X. S.A. din prestările de servicii realizate în perioada aprilie 2006 – decembrie 2009.

De asemenea sunt aplicabile și prevederile art.126 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**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);**

coroborat cu prevederile art.150 alin.1 din același act normativ :

**ART. 150**

**“ Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România**

**(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”**

Potrivit prevederilor legale citate, pentru lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale în cazul de față componente ale sistemelor automatizate ale celor două programe loteristice și servicii efectuate pe teritoriul României în baza contractelor încheiate între S.C. .X. S.A. și .X. SA , locul prestării serviciilor este considerat a fi locul în care serviciile sunt prestate, deci în România, operațiunea intrând în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentar în sumă de .X. lei aferentă serviciilor efectuate de către contestatoare asupra unor bunuri mobile corporale pe teritoriul României în baza contractelor încheiate între S.C. .X. S.A. și .X. SA., motiv pentru care 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, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

**2.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Natională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să colecteze TVA pentru livrări de bunuri materiale către .X. SA GRECIA, 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 societatea C.N. .X. .X..**

**În fapt**, din analiza tipurilor de activități pe care S.C. .X. S.A. s-a obligat să le efectueze în favoarea .X. SA, în cadrul contractului de proiect management încheiat între cele două părți, .X. S.A. este responsabilă de managementul proiectului și se ocupă de activitățile logistice în România, respectiv achiziția de bunuri materiale și servicii necesare funcționării în bune condiții a celor două programe loteristice.

Astfel, ca urmare a obligațiilor asumate în contractul de proiect management încheiat cu .X. SA, raportate la prevederile legale privind TVA rezultă că S.C. .X. S.A. a efectuat livrări de bunuri materiale către .X. SA pe teritoriul României astfel: cheltuielile înregistrate în conturile 602803 „cheltuieli materiale program cheie VLT și 602804 „cheltuieli materiale program BETT” se referă strict 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 altă societate comercială, respectiv C.N. .X. .X. S.A., precizând că aceste cheltuieli materiale se referă numai la cele înscrise în contabilitatea societății după predarea mijloacelor fixe în cauză către C.N. .X. .X. S.A.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei pentru livrări de bunuri materiale către S.C. .X. SA GRECIA pe teritoriul României, pentru care locul livrării de bunuri se consideră

a fi tara noastră, în conformitate cu prevederile art.132 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea în susținerea cauzei invocă faptul că: *“în ceea ce privește operațiunea subsecventă, materialele achiziționate sunt strict legate și necesare bunei desfășurări a serviciilor de proiect management și logistica, de aceea nu se poate considera că S.C. .X. S.A. a livrat bunuri sau a prestat servicii de mentenanță și reparație către .X. SA, separat față de serviciile de proiect management și logistica.”*

De asemenea, societatea mai invocă în susținerea cauzei faptul că: *“serviciul de proiect management și logistica prestat de ea către .X. SA nu poate fi împărțit în mod artificial în serviciul de management pe de-o parte și o livrare de materiale/prestare de servicii de reparații sau mentenanță pe de altă parte.”*

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.132 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**ART. 132 Locul livrării de bunuri**

**“(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:(...)”**

**c) locul unde se găsesc bunurile în momentul în care are loc livrarea, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;”**

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține referitor la bunurile vândute pe teritoriul României că din totalul cheltuielilor înregistrate în contul 602803 aferente sistemului VLT, organele de inspecție fiscală au stabilit că o parte din sume se referă la activitate de vânzare a terminalelor VLT sau Pariuri în cotă fixă și nu la activitate de proiect management acestea fiind scăzute din total și anume: cheltuieli aferente vânzării la cheie de terminale VLT sau Pariuri în cotă fixă (care au fost parte integrată în sistemul de loterie vândut) și cheltuieli înregistrate în contrapartidă cu venituri pentru piese de schimb sau alte materiale primite de la .X. SA.

Se reține că societatea a considerat în mod eronat aceste operațiuni ca servicii de management pentru care locul prestării a fost considerat sediul beneficiarului, deoarece potrivit prevederilor art.132 alin.1 lit.c) din Codul fiscal citate mai sus, se consideră pentru livrarea bunurilor materiale efectuate în numele .X. SA, pentru altă societate comercială, respectiv C.N. .X. .X., că locul livrării de bunuri este România, aceste bunuri materiale nu au părăsit teritoriul țării.

Operațiunea de livrare de bunuri intrând astfel în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.150 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**ART. 150**



*“ Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România*

*(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:*

*a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care se aplică prevederile lit. b) - g)”.*

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentar în sumă de .X. lei aferentă livrărilor de bunuri și materiale în baza contractelor încheiate între S.C. .X. S.A. și .X. SA., motiv pentru care 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, unde se stipulează: ***(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”***, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F.nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: ***“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”***, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

***3. Referitor la dobanzile/majorările de intarziere si penalitatile de intarziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și .X. lei aferente taxei pe valoarea adaugată stabilită suplimentar de plată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita se pronunte daca acestea sunt datorate de societatea contestatoare bugetului de stat in conditiile in care obligațiile fiscale principale pentru care s-au calculat accesoriile nu au fost achitate la termenul scadent.***

***În fapt***, prin Decizia de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C., s-au stabilit accesorii după cum urmează:

- în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, astfel:
  - dobânzi și majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
  - penalități de întârziere în suma de .X. lei;
  - penalități de întârziere de 15% în sumă de .X. lei;

- în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, astfel:

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate

cu prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1, respectiv art.120 ^1 alin.2 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a O.P.A.N.A.F. nr.1801/2008 pentru aprobarea Deciziei Comisiei de Proceduri fiscale nr.3/2008.

Societatea în susținerea cauzei invocă faptul că: „în urma modificărilor legislative, acest sistem dualist de penalizare a fost înlocuit începând cu data de 01.01.2006, cu noțiunea de majorare de întârziere ca instrument unic de penalizare, în quantum de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere până la achitarea sumei datorate. Astfel, începând cu această dată, se consideră că au fost încorporate în majorarea de întârziere cele două componente existente până la acel moment (și anume, dobânda pe de-o parte și penalitatea de întârziere pe de altă parte). Conform prevederilor aplicabile de la data de 1 iulie 2010, prin regimul de sancțiuni pentru plățile cu întârziere s-a revenit la cele două instrumente separate aplicabile până la 01.01.2006, și anume sistemul dual de sancționare ce cuprinde atât dobânzi, cât și penalități de întârziere.

De asemenea, societatea consideră: „discriminatorii, injuste și neproportionale penalitățile de întârziere de 15% în quantum de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală și aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar. Astfel, suma care ar fi apărut ca restanță în sold la data de 30.06.2010 este supusă penalizării de două ori, contrar dispozițiilor Constituției României care în mod imperativ cer aplicarea justă și nediscriminatorie a sarcinilor fiscale.”

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 și alin.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**"ART. 119**

**Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

**(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

**"ART. 120**

**Dobânzi**

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

Conform prevederilor pct.10 alin.7 din O.U.G. nr.39/2010 pentru modificarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

***(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."***

Conform prevederilor pct.7 din O.U.G. nr.88/2010 pentru modificarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

***(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale"***, coroborate cu prevederile art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.07.2010 :

*ART. 120<sup>1</sup>\*)*

*Penalități de întârziere*

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

***(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."***

Din interpretarea dispozițiilor normative invocate se desprinde concluzia ca accesoriile se calculeaza asupra obligatiilor bugetare datorate si neachitate la scadenta.

Se reține că, stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept ***“accessorium sequitur principale”***.

Față de prevederile legale și având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că prin Decizia de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală contestată, au fost calculate accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** pentru perioada 25.04.2005-30.09.2011 și accesorii aferente TVA în sumă de **.X. lei** pentru perioada **25.05.2006-30.09.2011**, pentru debite neachitate la termen.

Se reține din documentele aflate la dosarul cauzei că accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** au fost calculate astfel:

- dobânzi și majorări de întârziere în sumă de .X. lei pentru perioada 25.04.2005-30.09.2011;
- penalități de întârziere în suma de .X. lei pentru perioada 25.04.2005-31.12.2005;
- penalități de întârziere de 15% în sumă de .X. lei de la 01.10.2010.

Pentru TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar de plată se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** pentru perioada 25.05.2006-30.09.2011.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând o penalitate de întârziere de 15% și pe care societatea o contestă ca fiind o dublă penalizare, se reține că aceasta a fost calculată în conformitate cu prevederile art. 120<sup>1</sup>alin.1 și alin.2 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, articol ce a fost introdus prin O.U.G. nr.39/2010, și anume 01.07.2010.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că la data introducerii acestui articol S.C. .X. S.A. înregistra în evidențele fiscale un debit suplimentar în sumă de .X. lei aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată nestins a cărui termen de scadență a fost depășit cu mai mult de 60 de zile.

Astfel, potrivit art.119 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare : ***Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere***”.

Obligația de plată este corelativă nașterii creanței fiscale și în conformitate cu art.23 din Codul de procedură fiscală, aceasta ia naștere în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează și totodată tot atunci se naște dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Potrivit prevederilor art.24 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: ***„Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.”***

Așadar, se reține că la momentul calculului penalității de întârziere de 15% creanța fiscală reprezentând impozit pe profit stabilită de organele de inspecție fiscală nu era stinsă.

Se reține că, potrivit doctrinei, termenul de plată este acordat de legiuitor ca o perioadă de grație în vederea achitării obligațiilor, iar neachitarea acestora atrage executarea silită, iar depășirea termenului de scadență atrage plata dobânzilor așa cum sunt prevăzute și calculate conform art.119, art.120

din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată se reține că dispozițiile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, fac distincție între termenul de plată și termenul de scadență întrucât la art.111 alin1. se precizează scadența creanțelor fiscale la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi, iar la alin.2 al aceluiași articol se stabilesc termene de plată pentru obligații fiscale principale și accesorii în funcție de data comunicării acestora. Data scadență este stabilită în raport cu norma juridică încălcată și cu natura impunerii.

Referitor la argumentul societății că „autoritățile fiscale nu au luat în considerare prevederile art.68 din Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.101 din Codul de procedură civilă cu privire la termenele de la care curg obligațiile bugetare accesorii, și anume: „ *termenul care se sfârșește într-o zi de sârbătoare legală, sau când serviciul este suspendat, se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare*”, nu poate fi reținut deoarece aceste prevederi cu privire la termenele de la care curg obligațiile bugetare accesorii au fost respectate așa cum s-a reținut din Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.10.2011 și anexele aferente acestuia.

Mai mult, faptul că S.C. .X. S.A. nu contestă accesoriiile aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei și impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei reprezintă o recunoaștere a certitudinii stabilirii modului de calcul al accesoriiilor.

Având în vedere cele expuse, 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, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. pentru suma de **X lei (.X. lei + .X. lei)** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată și aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere nr..X./12.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - TVA stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**

**X**