



DECIZIA NR. 5299/30.03.2017

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,
sub nr.

și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspekția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, prin Adresa nr. din 16.12.2016, înregistrată la instituția noastră sub nr., cu privire la contestația formulată de **S.C. „Z” S.R.L.**, cu sediul în satul Șcheia, comuna Șcheia, str., județul Suceava, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr., cod de identificare fiscală, reprezentată de avocat, potrivit Împuternicirii avocațiale nr., anexată la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr., de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspekția Fiscală.

Suma contestată, este în valoare totală de lei și reprezintă:

- lei - impozit pe profit;
- lei - taxa pe valoarea adăugată;
- lei - impozit pe dividende din veniturile obținute din România de persoane nerezidente.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentei prin remitere sub semnătură de primire, în data de **10.10.2016**, potrivit adresei nr., aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost transmisă prin poștă în data de **24.11.2016**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, sub nr.

.....din 28.11.2016 și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA, prin contestația înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, sub nr. din 28.11.2016 și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, sub nr., precizează că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 05.10.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. și solicită anularea în totalitate a deciziei de impunere ca fiind nulă pentru nerespectarea prevederilor imperative ale Codului de procedură fiscală și, pe fond, netemeinică și nelegală, pentru următoarele motive:

A. În data de 26.04.2016, a primit pe adresa de e-mail a societății, Avizul de inspecție nr., prin care se comunică începerea inspecției fiscale începând cu data de 10.05.2016.

Contestatoarea motivează că, contrar celor avizate, inspecția fiscală a început la data de 05.05.2016, așa cum rezultă și din mențiunile din Registrul unic de control, punctul 46, și din Raportul de inspecție fiscală nr. din 05.10.2016.

Precizează că având în vedere prevederile art. 75, art. 122 alin. (2) lit. b) și art. 123 din Codul de procedură fiscală, precum și faptul că societatea nu a renunțat la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală, inspecția nu putea să înceapă mai devreme de data de 13.05.2016, astfel încât, inspecția s-a realizat în mod nelegal, în contradicție cu prevederile legale, rezultatul inspecției și inspecția fiscală fiind astfel nule de drept.

Petenta precizează că în conformitate cu prevederile art. 126 din Codul de procedură fiscală, durata inspecției fiscale nu poate depăși, în cazul său, 45 zile, fără a fi emis un act administrativ prin care să se decidă și să se comunice prelungirea duratei inspecției fiscale peste numărul de zile expres prevăzut de lege.

Face mențiunea că pe perioada inspecției fiscale, au fost emise următoarele acte administrative:

- Avizul de inspecție fiscală nr., prin care se prevede începerea inspecției fiscale la data de 10.05.2016;

- Decizia de suspendare nr., care prevede suspendarea începerii inspecției cu data de 13.05.2016;

- Comunicarea reluării inspecției fiscale nr., care prevede reluarea inspecției la data de 16.06.2016;

- Decizia de suspendare nr., care prevede suspendarea începând cu data de 23.06.2016;

- Comunicarea reluării inspecției fiscale nr. 20 din 25.07.2016, care prevede reluarea inspecției la data de 25.07.2016;
- Decizia de suspendare nr. 22 din, care prevede suspendarea începând cu data de 01.08.2016;
- Comunicarea reluării inspecției fiscale nr. 22 din 22.08.2016, care prevede reluarea inspecției la data de 23.08.2016;
- Finalizarea inspecției fiscale conform mențiunilor din Registrul unic de control la data de 26.09.2016.

Având în vedere prevederile art. 75 din Codul de procedură fiscală și eliminând din calcul zilele libere, rezultă că inspecția fiscală s-a desfășurat într-o perioadă de 47 zile, depășind astfel numărul maxim de zile prevăzut de prevederile art. 126 din Codul de procedură fiscală.

Motivează că nelegalitatea reluării inspecției fiscale în ziua notificării cu privire la reluarea inspecției fiscale conform Comunicării nr. 14 din 16.06.2016, începând cu data de 16.06.2016 și a Comunicării nr., începând cu data de 25.07.2016, fiind îndreptățită să adauge la calculul zilelor încă două zile.

Chiar dacă suplimentarea cu două zile nu este reținută ca fiind corectă, menționează că în calcul a avut în vedere începerea inspecției fiscale la data de 10.05.2016, conform Avizului de inspecție fiscală nr., și având în vedere începerea în fapt a inspecției fiscale la data de 05.05.2016, la cele 47 zile calculate inițial se pot adăuga încă 6 zile.

Contestatoarea invocă prevederile art. 118 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, care prevede că: *„Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”*, și precizează că, potrivit Avizului de inspecție fiscală nr., verificarea impozitului pe profit ar fi trebuit să vizeze perioada 01.01.2011 – 31.12.2015.

Motivează că în perioada 09.09.2016 – 03.11.2016, aceeași echipă a efectuat un control cu privire la prețurile de transfer pentru perioada 2011 – 18.05.2014, în urma căruia a fost întocmit Procesul – verbal nr. 239 din 03.11.2016.

Deși în anul 2016, perioada verificată a fost extinsă după 19.05.2014 – 31.12.2015, ca urmare a încheierii anului fiscal 2015, consideră nelegală activitatea de inspecție fiscală, în contradicție cu prevederile art. 118 alin. (3) din Codul de procedură fiscală

Pentru aspectele procedurale invocate, pentru nerespectarea normelor exprese, imperative cu privire la desfășurarea inspecției fiscale, consideră activitățile desfășurate de echipa de control în perioada 05.05.2016 – 29.09.2016, ca fiind nelegale, cu depășirea limitelor stabilite de lege, rezultatul activității, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., fiind de asemenea nelegală și nulă de drept.

B. Pe fondul constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F..... din 05.10.2016 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., precizează următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, s-a reținut în culpa societății lipsa dovezii prestării efective și a necesității serviciilor de management și consultanță și diminuarea bazei de impunere cu valoarea unor facturi de transport.

Echipe de control a concluzionat că contractul de prestări – servicii încheiat între **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** și SPICA NV Belgia este datat 10.12.2015, serviciile de management fiind facturate și plătite în lipsa unui contract, afirmație care nu corespunde realității, contractul este datat 01.01.2014, pe ultima pagină, data de 10.12.2015 este data primirii și înregistrării în Registrul de corespondență al societății, a traducerii în limba română a contractului.

Echipe de control susține că serviciile menționate pe facturi sunt diferite de serviciile menționate în anexe și precizează că în art. 1 din contract este trecută detalierea serviciilor de management și consultanță care fac obiectul contractului, lista acestora fiind reluată în Anexa 1 la contract, în timp ce anexele facturilor vizate de inspecția fiscală reiau serviciile descrise în art. 1 și Anexa 1 la contract.

Precizează că Înalta Curte de Casație și Justiție a hotărât că, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (3) lit. a) și alin. (8) din Codul fiscal, precum și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru a admite deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță sau alte prestări de servicii, dar și a TVA, se pot prezenta probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă activitatea curentă a contribuabilului, fiind admisibil orice înscris sau mijloc de probă în funcție de specificul activității, nefiind limitați de enumerarea exhaustivă din normele menționate.

Motivează că cheltuiala a fost efectuată în vederea obținerii de venituri impozabile, potrivit art. 21 din Codul fiscal, nefiind impusă nici o condiție suplimentară (Decizia nr. 1261 din 12 martie 2014 – ÎCCJ – Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție).

Precizează că dovezile de prestare a serviciilor sunt multiple, au forme variate și au fost prezentate la cererea echipei de control, fiind posibilă verificarea realității acestora, după cum urmează:

- pentru sumele facturate în legătură cu închirierea depozitului din Kortrijk, dovezile prestării efective sunt existența depozitului închiriat SPICA NV Belgia, contractul de închiriere a depozitului și facturile primite de SPICA NV Belgia, de la proprietarul depozitului, precum și documentele care atestă recepția materiilor prime transportate de la depozitul din Kortrijk, închiriat de SPICA NV Belgia pentru depozitarea bunurilor folosite ulterior de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA;**

- pentru sumele facturate în legătură cu reparația și întreținerea echipamentelor IT și software, dovezile prestării efective sunt existența și utilizarea la sediul societății a echipamentele IT care sunt deservite de un prestator terț, contractat și plătit de SPICA NV Belgia, existența și utilizarea în cadrul de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA,** a diverselor programe software, achiziționate și plătite de SPICA NV Belgia, contractele și facturile lunare primite de SPICA NV de la prestatorul de întreținere a echipamentelor IT și de la proprietarul/distribuitorul licențelor soft;

- pentru sumele facturate în legătură cu onorarii pentru consultanță în management sunt contractele dintre SPICA NV și prestatorii de servicii (Patrick Luysen, Ronny Lommers, Frankie Caulier, financiar, audit), facturile lunare primite de SPICA NV de la prestatorii de servicii furnizate în beneficiul SPICA NV și al societății verificate, dovezile deplasărilor în interesul prestării de servicii (Patrick Luysen, Ronny Lommers, Frankie Caulier, financiar, audit) la locul desfășurării activității de producție a **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, corespondența dintre aceștia și personalul angajat al societății care dovedesc implicarea prestatorilor de servicii în activitatea contestatoarei, precum și rapoartele de lucru, diverse studii și alte materiale corespunzătoare din care reiese prestarea efectivă a serviciilor pentru realizarea de venituri impozabile;

- pentru sumele facturate în legătură cu lucrătorii temporari, dovezile prestării efective sunt contractele dintre SPICA NV Belgia și furnizorii de forță temporară și facturile primite de la SPICA NV Belgia de la aceștia, precum și descrierea activităților realizate de forța de muncă temporară care dovedește necesitatea prestărilor și beneficiile pentru SPICA NV Belgia și pentru **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**.

Petenta precizează că dovezi similare, precum contractele cu furnizorii externi, încheiate de SPICA NV Belgia, facturile primite de la aceștia și alte dovezi, pot fi prezentate de societate și pentru celelalte tipuri menționate în facturile de la SPICA NV Belgia, alocarea pe baza unei chei de alocare în funcție de venituri, a unei părți dintre aceste costuri suportate de SPICA NV Belgia, respectiv de ea, reprezintă o practică normală de afaceri între membrii afiliați și este acceptată de Ghidul OECD privind Prețurile de transfer.

Menționează că pentru serviciile de management, consultanță și alte asemenea, nu există în legislația românească nici o procedură expres menționată privind confirmarea recepționării acestor tipuri de servicii, iar conform art. 72 din Codul de procedură fiscală, *„documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”*, cu precizarea că dispune de toate dovezile necesare pentru a stabili faptul că a beneficiat efectiv de serviciile de management, consultanță și alte servicii similare, facturate de SPICA NV Belgia.

2. Referitor la serviciile de transport achiziționate prin intermediul S.C. BODO S.R.L., echipa de control a concluzionat că societatea verificată a diminuat baza de impunere cu valoarea facturilor de transport pe motivul că emitentul facturii nu coincide cu transportatorul menționat pe documentul de transport (CMR) aferent.

Petenta precizează că S.C. BODO S.R.L. desfășoară activități de casă de expediție, aferente codului CAEN 5229 „Alte activități aferente transportului”, printre aceste activități aferente transportului sunt și „organizarea expedierilor de marfă individuale sau în grup, (inclusiv ridicarea și livrarea mărfurilor și gruparea expedierilor)”.

Contestatoarea face mențiunea că S.C. BODO S.R.L. desfășoară și activitate de intermediere în transporturi între clienți/beneficiari și transportatori de bunuri, fără a fi în mod necesar și transportator, în cazurile identificate de echipa

de control, **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a lansat comenzi de transport intermediarului S.C. BODO S.R.L., urmând ca aceasta să găsească un transportator potrivit pentru comanda plasată.

Precizează că acest mecanism ține de esența activității de intermediere de transporturi, activitate conexasă prevăzute de lege, pentru fiecare caz identificat de echipa de control se poate identifica foarte clar legătura dintre:

- comanda de transport a **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** transmisă intermediarului S.C. BODO S.R.L.;

- documentul de transport tip CMR pentru transportul efectuat de transportatorul subcontractat de S.C. BODO S.R.L.;

- documentele de ieșire din gestiunea **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a cantităților de bunuri care fac obiect al transportului intermediat de S.C. BODO S.R.L. și efectuat de transportatorii identificați de S.C. BODO S.R.L.

Astfel, concluzia inspecției fiscale privind diminuarea bazei impozabile cu valoarea facturilor de transport este eronată.

3. Referitor la corectitudinea datelor din dosarul prețurilor de transfer, motivează faptul că echipa de inspecție fiscală a reținut faptul că există o serie de date incorecte în dosarul prețurilor de transfer întocmit de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, și precizează că a prezentat echipei explicațiile sale cu privire la acest aspect, acestea fiind următoarele:

- VARICON OY – indicatori de profitabilitate, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate de echipa de control, anul financiar al VARICON OY se încheie în ultima zi a lunii februarie. Astfel, consideră că a prezentat corect indicatorul de profitabilitate pentru perioada de 12 luni încheiată la data de 29.02.2012, cu rezultatul anului 2011;

- IC CMOS - indicatori de profitabilitate, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate de echipa de control, anul financiar al IC CMOS se încheie pe 31 martie. Astfel, consideră că a prezentat corect indicatorul de profitabilitate pentru perioada de 12 luni încheiată la data de 31.03.2012, cu rezultatul anului 2011;

- ELECTRICA DEL HOYO HERMANOS – descrierea activității acestei societăți din rapoartele Orbis indică comerț cu echipament electronic. Acest fapt nu contrazice ipoteza că această societate nu realizează și producție de componente electronice, care trebuie comercializate ulterior producerii;

- QUARTZ PRO SWEDEN – independentă, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate la raportul de inspecție fiscală, Indicele de Independență al acestei societăți atribuit de BvD este „A-”. Acest indice semnifică „entitatea este independentă și nu are acționari care să dețină controlul”;

- ELETTROLAB SRL – independentă, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate la raportul de inspecție fiscală, Indicele de Independență al acestei societăți atribuit de BvD este „A+”. Acest indice semnifică „entitatea este independentă și nu are acționari care să dețină controlul”;

- SWIFT CIRCUITS LIMITED – independentă, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate la raportul de inspecție fiscală, Indicele de Independență al acestei societăți atribuit de BvD este „A+”. Acest indice semnifică „entitatea este independentă și nu are acționari care să dețină controlul”.

4. Referitor la refuzul dreptului de deducere al TVA, menționează faptul că în materie de TVA, autoritățile fiscale și alte autorități naționale, au obligația să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, conform prevederilor art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Precizează că concluziile echipei de control cu privire la lipsa dovezilor prestării efective a serviciilor de management și consultanță nu corespund realității, iar în cazul în care echipa de inspecție ar fi considerat că prestarea efectivă a serviciilor nu a avut loc, măsura refuzului dreptului de ducere a TVA este inadmisibilă, conform Deciziei Curții de Justiție (CEJ) pronunțată în data de 3 septembrie 2015, în cazul C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company OOD, cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA al contractelor de consultanță fiscală încheiate de societate.

Astfel, CEJ a menționat că, în cazul contractelor de prestări de servicii, în cadrul cărora clientul s-a angajat să plătească sume forfetare, încheiate pentru servicii de consultanță, în care furnizorul se angajează să răspundă în mod continuu la cerințele beneficiarului și beneficiarul se obligă să plătească sume în mod regulat, ca remunerație aferentă, indiferent dacă în perioada contractuală furnizorul a furnizat servicii de consultanță, această prestare de servicii va fi considerată în continuare ca fiind taxabilă.

Mai mult, motivează că CEJ a considerat că pentru contractele de servicii de consultanță astfel încheiate, faptul generator și exigibilitatea taxei au loc la momentul în care beneficiarul face plata menționată în contract, indiferent dacă beneficiarul a solicitat serviciile oferite de furnizor, respectiv servicii de consultanță.

În cazul contractelor de prestări de servicii, în cadrul cărora clientul s-a angajat să plătească sume forfetare, precizează că CEJ a hotărât că beneficiarul nu trebuie să dovedească faptul că serviciile au fost furnizate, pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA.

Întrucât Decizia CEJ din 03.09.2015, în cazul C463/14 este obligatorie pentru autoritățile fiscale din statele membre, consideră că dispozitivul și considerentele deciziei, sunt cu atât mai mult aplicabile speței de față cu cât a demonstrat și poate produce mijloace de probă că serviciile au fost efectiv prestate în beneficiul societății și pentru obținerea de venituri impozabile.

În concluzie, consideră că nu este justificat refuzul deductibilității cheltuielilor și a TVA eferente serviciilor de management și consultanță, aceasta deoarece deține și poate să prezinte echipei de control orice dovezi necesare și suficiente cu privire la prestarea efectivă a serviciilor.

Referitor la serviciile de transport achiziționate prin intermediul S.C. BODO S.R.L., precizează că a explicat motivele pentru care consideră nelegală excluderea de la stabilirea bazei impozabile a facturilor de transport, aceleași rațiuni fiind cele care susțin concluzia că excluderea de la dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor de transport, pe motivul că emitentul facturii nu coincide cu transportatorul menționat pe CMR, sunt de asemenea, netemeinice și nelegale.

5. Referitor la impozitul pe veniturilor din dividende, motivează că concluziile echipei de inspecție fiscală, cu privire la lipsa dovezilor prestării efective a serviciilor de management, consultanță și alte cheltuieli similare, nu corespund

realității, în situația dată, recalificarea sumelor ca dividende plătite afiliatului SPICA NV Belgia, este lipsită de temei.

Face mențiunea că, în cazul în care ar fi justificat tratamentul acestor sume plătite către SPICA NV Belgia, ca dividende, nu s-ar datora impozit pe dividende conform prevederilor art. 117 lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Motivează faptul că orice dividende plătite de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, începând cu data de 20.05.2015, afiliatului SPICA NV Belgia, beneficiază de scutire de impozit conform prevederilor art. 117 lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece SPICA NV Belgia, îndeplinește la momentul plății fiecareia dintre facturile menționate în Raportul de inspecție fiscală nr., toate condițiile de scutire, inclusiv deținerea a peste 10% din capitalul social al **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, la data plății dividendului, cele afirmate fiind probate prin extrasul de la Registrul Comerțului, conform Mențiunii 16850 din 19.05.2014, SPICA NV Belgia devine asociat unic cu deținerea a 100% din capitalul social al **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**.

Pentru motivele învederate, solicită să se observe faptul că cele reținute și consemnate în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. și Raportul de inspecție fiscală nr., sunt netemeinice și nelegale și în consecință, solicită anularea totală a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, fie pentru nerespectarea prevederilor imperative ale Codului de procedură fiscală, fie pe fond, pentru netemeinicie și nelegalitate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală, în baza Avizelor de inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, referitor la impozitul pe profit și impozitul pe veniturile din dividende obținute din România de persoane nerezidente, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2015, iar în urma inspecției, au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 05.10.2016, prin care au stabilit în sarcina **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, o diferență de impozit pe profit în sumă de lei, diferența de TVA în sumă de lei și impozitul pe veniturile din dividende obținute din România de persoane nerezidente, în sumă de lei.

În Raportul de inspecție fiscală nr., Capitolul III – Constatări fiscale, organele de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Obiectul de activitate – Fabricarea subansamblurilor electronice (module), (fabricare circuite integrate electronice) cod CAEN 2611.

a). Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei, calculat la o bază impozabilă în sumă de lei, stabilită pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015.

a). 1. Urmare verificărilor efectuate pentru perioada ianuarie 2011 – decembrie 2015, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a înregistrat în contabilitate (în contul 628 - "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"), ca deductibile fiscal, cheltuieli aferente unor achiziții de servicii (și bunuri) de la societatea afiliată SPICA NV Belgia, achiziții care nu au la bază un documente justificative, conform prevederilor legale, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea verificată a înregistrat în contul 1174 - "Rezultatul reportat", factura nr. SIV15-1011/30.06.2015 în sumă de 50.004,23 euro, respectiv S lei și TVA în sumă de S lei, reprezentând "Pentru servicii de management prestate în conformitate cu contractul intercompanii și calculate conform descrierii din anexă. Cheltuieli de deplasare pentru Patrick Luysen și Koen Mestdagh legat de vizita la Arobelco SRL".

Pentru justificarea achizițiilor înscrise în facturile menționate, societatea verificată a prezentat așa cum rezultă și din nota explicativă dată de administratorul **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, detalii de facturare anexate facturilor, detalii ce conțin doar o enumerare a unor servicii (bunuri) care ar fi fost achiziționate. De asemenea, societatea verificată, a prezentat înregistrările contabile ale societății SPICA NV Belgia pentru facturile SIV15-1014, SIV15-1011, SIV15-1123, SIV15-1318, SIV15-1504 și SIV16-0087, fără să prezinte însă documente corespunzătoare și fără să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, conform pct. 48 (în aplicarea art. 21 din Codul fiscal) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Menționează că din cuprinsul facturilor nr. SIV15-1011/30.06.2015 și nr. SIV16-0087/08.01.2016, nu rezultă care este perioada la care serviciile înscrise în acestea se referă.

Referitor la documentele care justifică operațiunile pe baza cărora au fost emise de către SPICA NV Belgia facturile în cauză, organele de inspecție fiscală precizează că au fost solicitate explicații scrise administratorului societății, acesta afirmând:

“Vă punem la dispoziție înregistrările contabile ale societății SPICA NV Belgia pentru facturile SIV15-1014, SIV15-1011, SIV15-1123, SIV15-1318, SIV15-1504 și SIV16-0087. Detaliile de facturare care se găsesc anexate facturilor (închiriere depozit pentru produsele Arobelco SRL, reparații și întreținere computere și software, materiale de imprimare, utilizare site SPICA NV, publicitate, reparații și întreținere mașini, materiale și unelte de lucru, ambalare, lucrători temporari în favoarea Arobelco SRL, onorariile pentru consultantță în management, inginerie, logistică, vânzări, finanțe, audit,

planificare, calitate) se confirmă linie cu linie cu extrasele din baza de date a programului de contabilitate – pe care vi le trimitem atașat.”

Organele de inspecție fiscală mai precizează că prin nota explicativă, au fost solicitate administratorului societății explicații și în ceea ce privește faptul că "detaliile de facturare care se găsesc anexate facturilor" (la care se face referire în cuprinsul notei explicative), conțin doar o enumerare de servicii (bunuri), acesta afirmând:

“Detaliile enumerate mai sus sunt facturate în conformitate cu anexa 1 la contractul de prestări servicii 1417/10.12.2015. În fișierele excel atașate cu datele din contabilitatea SPICA NV puteți regăsi informațiile care stau la bază în spatele facturilor.”

În ceea ce privește contractul de prestări servicii nr. 1417/10.12.2015, organele de inspecție fiscală precizează că, deși facturile se referă la servicii care ar fi fost prestate în perioadele ianuarie - mai 2015 și iulie - septembrie 2015, contractul nr. 1417/10.12.2015 a fost înregistrat la organul fiscal în data de 07.01.2016, așa cum rezultă din declarația de înregistrare a contractelor inițiale/aditionale (conexe) încheiate cu persoane străine nerezidente.

Cu privire la operațiunile pe baza cărora au fost emise facturile, precizează că din descrierea conținută de facturi, rezultă că ar fi fost prestate servicii de management, în timp ce anexele facturilor cuprind enumerarea unor servicii de închiriere depozit, reparații și întreținere computere și software, utilizare site SPICA NV Belgia, publicitate, reparații și întreținere mașini, lucrători temporari în favoarea S.C. Arobelco S.R.L., (S.C. Z S.R.L. prin preschimbarea denumirii), onorariile pentru consultanță în management, inginerie, logistică, vânzări, finanțe, audit, logistică-primire-livrare-sortare, planificare-producție-achiziții inginerie-finanțe-calitate și materiale de imprimare, materiale mici și utilități, materiale de ambalare.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au ajuns la concluzia că societatea SPICA NV Belgia a emis către **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, facturile nr. SIV15-1014/30.06.2015, nr. SIV15-1011/30.06.2015, nr. SIV15-1123/31.07.2015, nr. SIV15-1318/14.09.2015, nr. SIV15-1504/13.10.2015 și nr. SIV16-0087/18.01.2016 pe baza înregistrărilor contabile ale societății SPICA NV Belgia, fără ca societatea verificată să justifice prestarea efectivă a serviciilor cu documente corespunzătoare și fără să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală sunt art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și m), art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 44 (în aplicarea art. 21 din Codul fiscal), pct. 48 (în aplicarea art. 21 din Codul fiscal) și pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi din care se reține că nu sunt

admise la deducere cheltuielile care sunt înregistrate în contabilitate, dar care nu au la bază un document justificativ.

Motivează că înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ, deci trebuie să aibă la bază un document justificativ care trebuie să facă dovada faptului că operațiunea s-a efectuat în realitate.

Organele de inspecție fiscală mai precizează că, pentru justificarea cheltuielilor cu prestările de servicii, este necesar ca un contribuabil să facă dovada cu o serie de documente din care să rezulte că operațiunea s-a efectuat în realitate, respectiv să dețină situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și cele ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte, sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că „nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit [...]”

Conform acestor prevederi legale, în momentul în care o operațiune economico-financiară se efectuează, trebuie să fie consemnată în acel moment într-un document care dobândește calitatea de document justificativ.

Din coroborarea prevederilor legale invocate, se reține că, pentru a putea fi înregistrată în contabilitate, este necesar ca operațiunea să fie efectuată, să fie reală, să fie realizată în interesul activității desfășurate și să aibă la bază documente justificative.

Urmare celor prezentate organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei) și un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

a). 2. Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada verificată, **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a înregistrat în contabilitate facturi reprezentând achiziții de servicii de transport în sumă totală de 13.100 lei și TVA aferentă în sumă de S lei, fără ca serviciile să fie justificate cu documente conform prevederilor legale, documentele de transport (CMR-urile) aferente indicând alți transportatori decât cei emitenți ai facturilor de prestări servicii, facturile în cauză fiind următoarele:

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală, sunt Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare - art. 21, alin. (4), lit. f) și m), Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare - pct. 48, pct. 44 și pct. 12,

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare - art 6 alin. (1) și (2), Ordonanța Guvernului nr. 27/2011 privind transporturile rutiere - art. 3 pct. 14, Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) art. 5 alin (1) și art. 6 alin (1).

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$) aferent unei baze impozabile suplimentară în sumă de **S lei**.

a) 3. În vederea stabilirii dacă prețurile de transfer practicate între **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, și societățile afiliate sunt la preț de piață, organele de inspecție fiscală au solicitat dosarul prețurilor de transfer, însă în urma a două solicitări consecutive de prezentare a dosarului prețurilor de transfer, contribuabilul verificat nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite în anul 2011, au respectat principiul valorii de piață, echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate în anul 2011.

În urma verificării de către echipa de inspecție fiscală a unui număr de 18 societăți selectate de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, în eșantionul final de firme acceptate, prezentate în Anexa 1 la dosarul prețurilor de transfer, s-a constatat că societățile QUARTZ PRO SWEDEN AB, ELETTROLAB S.R.L. și SWIFT CIRCUITS LIMITED nu sunt independente, societatea ATR Robotique este în insolvență iar societatea ELECTRONICA DEL HOYO HERMANOS SL desfășoară activitate de comerț, astfel după cum rezultă din rapoartele Orbis anexate la dosarul cauzei.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul ca societățile ATR Robotique și ELECTRONICA DEL HOYO HERMANOS SL au înregistrat pierderi în toată perioada verificată (patru ani – perioadă cu date disponibile în programul informatic Orbis la data controlului).

În urma eliminării societăților QUARTZ PRO SWEDEN AB, ELETTROLAB S.R.L., SWIFT CIRCUITS LIMITED, ATR Robotique și ELECTRONICA DEL HOYO HERMANOS SL, din eșantionul de societăți comparabile selectat de contribuabil, intervalul intercuartilar este conform datelor din Anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală nr.

Din analiza efectuată de echipa de inspecție fiscală privind pierderea înregistrată în anul 2011, a rezultat că aceasta nu are determinări care țin de:

- costul forței de muncă, respectiv salariile angajaților nu sunt la un nivel ridicat, acestea situându-se preponderent la nivelul salariului minim pe economie;
- politici guvernamentale nefavorabile, nu s-au manifestat politici guvernamentale care să influențeze negativ strategia de afaceri a societății, respectiv activitatea desfășurată de aceasta;
- “viata” produselor, produsele fabricate nu sunt perisabile.

Organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

- în perioada 2011 - mai 2012, toate materiile prime au fost achiziționate de la societatea afiliată S.C. Arobleco NV Belgia, iar produsele finite au fost livrate tot către aceasta societate;

- în perioada iunie 2012 – 2014, materiile prime au fost puse la dispoziția societății verificate de către S.C. Arobleco NV, respectiv S.C. Spica NV Belgia sub forma nontransferurilor, obiectul tranzacțiilor dintre **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, (fosta S.C. Arobleco S.R.L.) și societățile afiliate reprezentând prestări de servicii.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au ajuns la concluzia că impactul major asupra rezultatului financiar negativ l-au avut operațiunile economice desfășurate de societatea verificată cu societățile afiliate.

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea prețurilor de transfer practicate în anul 2011.

Potrivit art. 8 din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, “Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare”, iar conform art. 9 din același act normativ, “(1) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței.

(2) Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate.”

Pentru perioada verificată, media obținută de societățile comparabile și indicatorul realizat de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, se prezintă astfel:

	anul: 2011	2012	2013	2014	2015
- medie societăți comparabile:	5,58	4,00	4,26	3,54	3,93
- realizat societatea verificată:	-3,49	11,18	19,14	17,93	1,11

Indicatorul utilizat în analiza comparativă este determinat conform formulei:

Rata rentabilității costurilor totale (RRCT) = $Re / (CA - Re)$, în care:

Re = Rezultatul din exploatare – operating P/L [=EBIT],

CA = Cifra de afaceri – operating revenue (turnover).

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor obținute de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, din tranzacțiile desfășurate cu persoana afiliată în anul 2011, astfel: veniturile aferente tranzacțiilor efectuate cu societatea afiliată au fost recalulate înlocuind în formula indicatorului RRCT media obținută de societățile comparabile pentru anul în care indicatorul obținut de societatea verificată nu se încadrează în intervalul de comparare:

$RRCT = Re / (CA - Re) = (Vn - Ch) / Ch$, in care: Vn = venituri, Ch = costuri,

$5,58/100 = (Vn \text{ recalculat} - 227.004) / 227.004$;

$Vn \text{ recalculat} = 5,58 \times 227.004 / 100 + 227.004$;

$Vn \text{ recalculat} = 239.671 \text{ USD}$;

$Vn \text{ calculat de societate} = 219.071 \text{ USD}$;

$\text{Diferența } Vn \text{ recalculat} - Vn \text{ calculat de societate} = S \text{ USD} - S \text{ USD} = S \text{ USD}$
 $/ 0.29946 = S \text{ lei}$;

$\text{Val. RON/USD} = 0.29946$.

Prin urmare, în urma ajustării prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei x 16%) aferent unei baze impozabile în suma de **S lei**.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală sunt următoarele:

- art. 108 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 8 și art. 9 din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer;

- art. 7 alin. (1) pct. 21, art. 11 alin. (2), art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor prezentate la punctele 1-3 de mai sus, organele de inspecție fiscală precizează că rezultă o bază impozabilă suplimentară în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei) și un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei).

b). Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende obținute din România de persoane nerezidente, reglementat de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală, precizează următoarele:

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat ca **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a înregistrat în contabilitate, în perioada controlată, cheltuieli deductibile fiscal în sumă totală de S lei și TVA deductibilă în sumă de 90.265 lei, în baza facturilor emise de societatea afiliată SPICA NV Belgia, facturile fiind enumerate la capitolul privind impozitul pe profit.

Pentru facturile în cauză, au fost identificate plăți efectuate către societatea SPICA NV Belgia în sumă totală de S lei (conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală).

Având în vedere motivele de fapt expuse la capitolul privind impozitul pe profit, referitor la facturile emise de SPICA NV Belgia, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe veniturile din dividende obținute din România de persoane nerezidente în sumă de **S lei** (S lei x 16%), aferent unei baze impozabile suplimentare în suma de **S lei**.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală sunt art. 11 alin. (1), art. 115 alin. (1) lit. a) și art. 116 alin. (1) și 2 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 43

(în aplicarea art. 21 din Codul fiscal) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c). Cu privire la TVA reglementată de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

c). 1. În luna februarie 2014, **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a înregistrat în contabilitate factura nr. 0101/06.02.2014, emisă de S.C. Ekarox Stil S.R.L. în sumă de S lei și TVA aferentă în suma de S lei reprezentând “c.v. Transport România - Belgia”, pentru care societatea verificată a prezentat inspecției fiscale un CMR care indică drept transportator pe S.C. BODO S.R.L. (și nu S.C. Ekarox Stil S.R.L.), fără ca serviciile să fie justificate cu documente conform prevederilor legale, documentele de transport (CMR-urile) aferente indicând alt transportator decât cel emitent al facturii de prestări servicii. Prin urmare, au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **160 lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de 668 lei;

c). 2. În luna septembrie 2014, societatea verificată a înregistrat în contabilitate factura nr. 362/25.09.2014, emisă de P.F.A. – Modoranu N. Ionuț Teodor în sumă de S lei și TVA aferentă în sumă de S lei reprezentând “contravaloare transport România - Belgia”, pentru care agentul economic verificat a prezentat inspecției fiscale un CMR care indică drept transportator pe S.C. BODO S.R.L. (și nu P.F.A. – Modoranu N. Ionuț Teodor), fără ca serviciile să fie justificate cu documente conform prevederilor legale, documentele de transport (CMR-urile) aferente indicând alt transportator decât cel emitent al facturii de prestări de servicii. Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **S lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de 880 lei;

c). 3. În luna noiembrie 2014, societatea a înregistrat în contabilitate facturi reprezentând achiziții de servicii de transport în sumă de S lei și TVA aferentă în sumă de S lei, fără ca aceste servicii să fie justificate cu documente conform prevederilor legale, documentele de transport (CMR-urile) aferente indicând alți transportatori decât cei emitenți ai facturilor de prestări de servicii. Facturile înregistrate în luna noiembrie 2014, sunt următoarele:

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, au stabilit că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, nu are dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **S lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei.

c). 4. În luna februarie 2015, **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a înregistrat în contabilitate factura nr. 409/11.02.2015 emisă de P.F.A. – Modoranu N. Ionuț Teodor în suma de S lei și TVA aferentă în sumă de 266,52 lei reprezentând “transport pe ruta România - Belgia”, pentru care agentul economic verificat a prezentat inspecției fiscale un CMR care indică drept transportator pe S.C. BODO S.R.L. (și nu P.F.A. – Modoranu N. Ionuț Teodor), fără ca serviciile să fie justificate cu documente conform prevederilor legale,

documentele de transport (CMR-urile) aferente indicând alt transportator decât cel emitent al facturii de prestări servicii.

Prin urmare, au stabilit că societatea nu are dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **S lei** aferentă bazei impozabile în sumă de S lei.

c). 5. În luna martie 2015, societatea a înregistrat în contabilitate factura nr., emisă de S.C. BODO S.R.L. în sumă de S lei și TVA aferentă în sumă de S lei reprezentând “contravaloare transport Belgia – România”, pentru care societatea verificată a prezentat inspecției fiscale un CMR care indică drept transportator pe S.C. SPD Corporation S.R.L. (și nu S.C. BODO S.R.L.), fără ca serviciile să fie justificate cu documente conform prevederilor legale, documentele de transport (CMR-urile) aferente indicând alt transportator decât cel emitent al facturii de prestări de servicii.

Prin urmare, **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** nu are dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **S lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei.

c). 6. În luna iunie 2015, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei (S lei + S lei), la o bază impozabilă în sumă de S lei, aferentă următoarelor facturi emise de societatea afiliată SPICA NV Belgia:

- factura nr. în sumă de S euro, respectiv S și TVA în sumă de S lei;
- factura nr. în sumă de S euro, respectiv S lei și TVA în sumă de S lei.

Având în vedere motivele de fapt expuse la capitolul privind impozitul pe profit referitor la facturile emise de SPICA NV Belgia, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** nu are dreptul de deducere pentru TVA în sumă de S lei aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de S lei aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei.

., societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei, baza impozabilă S lei, aferentă facturii emise de societatea afiliată Spica NV Belgia, respectiv factura nr.

Având vedere motivele de fapt expuse la capitolul privind impozitul pe profit, referitor la facturile emise de Spica NV Belgia, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificată nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de S lei aferentă unei baze impozabile în suma de S lei.

c). 9. În luna iulie 2015, **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** a înregistrat în contabilitate factura nr. emisă de S.C. BODO S.R.L. în sumă de lei și TVA aferentă în sumă de lei reprezentând “contravaloare transport Belgia – România”, pentru care agentul economic verificat a prezentat inspecției fiscale un CMR care indică drept transportator pe Arseni Gh. Bogdan (și nu S.C. BODO S.R.L.).

Având în vedere motivele de fapt expuse la capitolul privind impozitul pe profit referitor la facturile emise de SPICA NV Belgia, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **S lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei.

c). 11. În luna octombrie 2015, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei, baza impozabilă S lei, aferentă facturii emise de societatea afiliată SPICA NV Belgia, respectiv factura nr. SIV15-..... în sumă de euro, respectiv lei și TVA în sumă de lei.

Având în vedere motivele de fapt expuse la capitolul privind impozitul pe profit referitor la facturile emise de SPICA NV Belgia, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **S lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea diferenței de TVA în sumă totală de **S lei**, (S lei + 211 lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei) sunt prevederile art. 145 alin (2) lit. a), art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 21 alin. (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 44 (în aplicarea art. 21 din Codul fiscal), pct. 48 (în aplicarea art. 21 din Codul fiscal), pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 3 pct. 14 din Ordonanța Guvernului nr. 27/2011 privind transporturile rutiere - art. 5 alin. (1) și Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR)art. 6 alin (1).

III. Având în vedere constatările organelor de control motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

A. Referitor la aspectele procedurale legate de modalitatea de desfășurare a inspecției fiscale, cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare privind modul de desfășurare a inspecției fiscale atrag nulitatea actelor administrative fiscale emise în urma inspecției fiscale.

În fapt, în perioada 05.05.2016 – 26.09.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală, în baza Avizelor de inspecție fiscală nr. din 25.04.2016 și nr., au efectuat inspecția fiscală la **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. din 05.10.2016, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., prin care au stabilit în sarcina

S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA, o diferență de impozit pe profit în sumă de lei, diferența de TVA în sumă de lei și impozitul pe veniturile din dividende obținute din România de persoane nerezidente, în sumă de lei.

Prin contestația formulată, **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, invocă încălcarea dispozițiilor 126 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că inspecția fiscală a durat 47 de zile, în condițiile în care, termenul legal era de 45 de zile.

Data fiind depășirea limitelor stabilite de lege privind desfășurarea inspecției fiscale, fără vreun motiv obiectiv și vătămarea drepturilor sale fiind prezumată de lege, organele de inspecție fiscală trebuiau să înceteze inspecția fără emiterea raportului de inspecție și a deciziei de impunere.

În drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) și alin. (1) și alin. (2), precum și art. 127 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Durata efectuării inspecției fiscale

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

- a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;
- b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;
- c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor [art. 117](#) alin. (1)”.

“Suspendarea inspecției fiscale

(1) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:*

[....];

b) *pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;[....].”*

Din analiza acestor prevederi legale, se reține că durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 180 de zile în cazul marilor contribuabili, 90 de zile pentru contribuabili mijlocii respectiv, 45 de zile pentru ceilalți contribuabili, iar perioada în care derularea inspecției fiscale a fost suspendată, nu poate fi inclusă în calculul duratei inspecției fiscale.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au suspendat inspecția fiscală ca urmare a solicitării privind elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer astfel:

- Decizia de suspendare nr. 9 din 13.05.2016, care prevede suspendarea începerii inspecției cu data de 13.05.2016;
- Comunicarea reluării inspecției fiscale nr. 14 din 16.06.2016, care prevede reluarea inspecției la data de 16.06.2016;
- Decizia de suspendare nr., care prevede suspendarea începând cu data de 23.06.2016;
- Comunicarea reluării inspecției fiscale nr. 20 din 25.07.2016, care prevede reluarea inspecției la data de 25.07.2016;
- Decizia de suspendare nr., care prevede suspendarea începând cu data de 01.08.2016;
- Comunicarea reluării inspecției fiscale nr., care prevede reluarea inspecției la data de 23.08.2016;
- Finalizarea inspecției fiscale conform mențiunilor din Registrul unic de control la data de 26.09.2016.

Ca urmare, organul de soluționare competent constată faptul că inspecția fiscală s-a desfășurat fără încălcarea prevederilor legale, perioada de desfășurare, excluzând perioadele de suspendare a inspecției fiscale, nu a depășit dublul perioadei prevăzute la art. 126 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr., a fost emisă în mod legal.

De asemenea, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii condițiilor cumulate prevăzute de lege.

Având în vedere faptul că actele administrative fiscale atacate au fost întocmite conform prevederilor legale în vigoare și că aspectele procedurale invocate de societate nu sunt întemeiate, urmează a se proceda la analiza pe fond a contestației.

B. Referitor la diferențele de impozit pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, calculate la o bază impozabilă în sumă de S lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 05.10.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

din 05.10.2016, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este dacă S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA, are dreptul la deducerea a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achiziției serviciilor de la societatea afiliată SPICA NV Belgia, în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației, nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în cursul anului 2015, S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA, a înregistrat în contabilitate (în contul 628 - "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"), cheltuieli aferente unor achiziții de servicii de la societatea afiliată SPICA NV Belgia, achiziții care nu au la bază documente justificative, conform prevederilor legale, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Înregistrările au fost efectuate potrivit următoarelor facturi:

- factura nr. SIV15-1014/30.06.2015 în sumă de SS euro, respectiv S lei și TVA în sumă de S lei, reprezentând "Pentru servicii de management prestate în conformitate cu contractul intercompanii și calculate conform descrierii din anexă pentru perioada 01-01-2015 până la 31-05-2015";

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea verificată a înregistrat în contul 1174 - "Rezultatul reportat", factura nr. SIV15-..... euro, respectiv lei și TVA în sumă de S lei, reprezentând "Pentru servicii de management prestate în conformitate cu contractul intercompanii și calculate conform descrierii din anexă. Cheltuieli de deplasare pentru Patrick Luysen și Koen Mestdagh legat de vizita la Arobelco SRL".

Pentru justificarea achizițiilor înscrise în facturile menționate, societatea verificată a prezentat așa cum rezultă și din nota explicativă dată de administratorul S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA, detalii de facturare anexate facturilor, detalii ce conțin doar o enumerare a unor servicii (bunuri) care ar fi fost achiziționate. De asemenea, societatea verificată, a prezentat înregistrările contabile ale societății SPICA NV Belgia pentru facturile SIV15-1014, SIV15-1011, SIV15-1123, SIV15-1318, SIV15-1504 și SIV16-0087, fără să prezinte însă documente corespunzătoare și fără să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Referitor la documentele care justifică operațiunile pe baza cărora au fost emise de către SPICA NV Belgia facturile în cauză, se reține faptul că potrivit Notei explicative dată în data de 25.08.2016, de către administratorul societății, în persoana domnului Patrick Luysen:

"Vă punem la dispoziție înregistrările contabile ale societății SPICA NV Belgia pentru facturile SIV15-1014, SIV15-1011, SIV15-1123, SIV15-1318, SIV15-1504 și SIV16-0087. Detaliile de facturare care se găsesc anexate facturilor (închiriere depozit pentru produsele Arobelco SRL, reparații și întreținere computere și software, materiale de imprimare, utilizare site SPICA NV, publicitate, reparații și întreținere mașini, materiale și unelte de lucru, ambalare, lucrători temporari în favoarea Arobelco SRL, onorariile pentru consultantă în management, inginerie, logistică, vânzări, finanțe, audit,

planificare, calitate) se confirmă linie cu linie cu extrasele din baza de date a programului de contabilitate – pe care vi le trimitem atașat.”

În ceea ce privește Contractul de prestari servicii nr. 1417/10.12.2015, deși facturile se referă la servicii care ar fi fost prestate în perioadele ianuarie - mai 2015 și iulie - septembrie 2015, contractul nr. 1417/10.12.2015 a fost înregistrat la organul fiscal în data de 07.01.2016, așa cum rezultă din declarația de înregistrare a contractelor inițiale/adiționale (conexe) încheiate cu persoane străine nerezidente.

Cu privire la operațiunile pe baza cărora au fost emise facturile, din descrierea conținută de facturi, rezultă că ar fi fost prestate servicii de management, în timp ce anexele facturilor cuprind enumerarea unor servicii de închiriere depozit, reparații și întreținere computere și software, utilizare site SPICA NV Belgia, publicitate, reparații și întreținere mașini, lucrători temporari în favoarea S.C. Arobelco S.R.L., (S.C. Z S.R.L. prin preschimbarea denumirii), onorariile pentru consultanță în management, inginerie, logistică, vânzări, finanțe, audit, logistică-primire-livrare-sortare, planificare-producție-achiziții inginerie-finanțe-calitate și materiale de imprimare, materiale mici și utilități, materiale de ambalare.

Având în vedere cele prezentate, rezultă că societatea SPICA NV Belgia a emis către **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, facturile nr. Belgia, fără ca societatea verificată să justifice prestarea efectivă a serviciilor cu documente corespunzătoare și fără să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Contestatoarea motivează că pentru serviciile de management, consultanță și alte asemenea, nu există în legislația românească nici o procedură expres menționată privind confirmarea recepționării acestor tipuri de servicii, iar conform art. 72 din Codul de procedură fiscală, *„documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”*, cu precizarea că dispune de toate dovezile necesare pentru a stabili faptul că a beneficiat efectiv de serviciile de management, consultanță și alte servicii similare, facturate de SPICA NV Belgia.

În drept, potrivit art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[....]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;[....]”.

Conform pct. 48 și pct. 49 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 21:

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

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

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

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii”.

Față de aceste prevederi legale, se reține faptul că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări de servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

La art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”

Potrivit prevederilor pct. 41 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 11 alin. (1):

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

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală

este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

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

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 și 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;[....].”

ART. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;[....].”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține faptul că între persoanele afiliate, costurile de management sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de această natură putând fi deduse numai în situația în care furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către societatea care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt.

Totodată prevederile legale stipulează faptul că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai în situația în care acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, iar bunurile trebuie să fie livrate în beneficiul său de către o persoană impozabilă și să dețină o factură emisă conform prevederilor art. 155 din Codul fiscal.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea contestatoare nu a prezentat probe certe și verificabile privind prestarea efectivă a serviciilor și nici nu a putut dovedi necesitatea efectuării serviciilor.

Se mai reține faptul că societatea nu a prezentat nici în susținerea contestației situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studii de fezabilitate de piață sau orice alte documente prin care să justifice natura acestor cheltuieli, prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestor cheltuieli.

În ceea ce privește Contractul de prestari servicii 1417/10.12.2015, se reține că, desi perioadele de prestare a serviciilor inscrise în facturi sunt ianuarie - mai 2015 și iulie - septembrie 2015, contractul a fost înregistrat la organul fiscal în data de **07.01.2016**, fiind înregistrat sub nr., așa cum rezultă din Declarația de înregistrare a contractelor inițiale/aditionale (conexe) încheiate cu persoane străine nerezidente, declarație anexată în copie la dosarul cauzei.

Astfel, se constată faptul că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, nu a respectat nici prevederile art. 3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1400/2012 privind procedura de înregistrare a contractelor/documentelor încheiate între persoane juridice române, persoane fizice rezidente, precum și sediile permanente din România aparținând persoanelor juridice străine și persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente, care prevede că:

“(1) Înregistrarea contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României prevăzute la [art. 1](#) se realizează prin depunerea, la organul fiscal competent, a "Declarației de înregistrare a contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României, inițiale/aditionale (conexe), încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente", cod MFP 14.13.01.40/n, prevăzută în [anexa nr. 1](#), fără a fi însoțită de documente doveditoare ale datelor înscrise în declarație.

(2) Declarația se depune pentru fiecare contract sau document care justifică prestările efective de servicii efectuate pe teritoriul României, în termen de 30 de zile de la data încheierii contractelor sau de la data emiterii oricăror documente prevăzute de lege.

Față de situația prezentată, rezultă că legal organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile înregistrate în baza facturilor emise de SPICA NV Belgia, în sumă de **S lei**, și au stabilit diferența de impozit pe profit în sumă de urmând ca, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, să se respingă, ca neîntemeiată, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile

pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„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; [.....].”

C. Referitor la diferențele de impozit pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, calculate la o bază impozabilă în sumă de lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este dacă S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA, are dreptul la deducerea a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achiziției serviciilor de transport, în condițiile în care acestea nu au la bază documente justificative, întocmite conform prevederilor legale.

În fapt, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a înregistrat în contabilitate facturi reprezentând achiziții de servicii de transport în sumă totală de lei și TVA aferentă în sumă de lei, fără ca serviciile să fie justificate cu documente conform prevederilor legale, documentele de transport (CMR-urile) aferente indicând alți transportatori decât cei emitenți ai facturilor de prestări servicii, facturile în cauză fiind următoarele:

Contestatoarea motivează că S.C. BODO S.R.L. desfășoară activitate de intermediere în transporturi între clienți/beneficiari și transportatori de bunuri, fără a fi în mod necesar și transportator, în cazurile identificate de echipa de control, **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a lansat comenzi de transport intermediarului S.C. BODO S.R.L., urmând ca aceasta să găsească un transportator potrivit pentru comanda plasată.

Precizează că acest mecanism ține de esența activității de intermediere de transporturi, activitate conexasă prevăzute de lege, pentru fiecare caz identificat de echipa de control se poate identifica foarte clar legătura dintre:

- comanda de transport a **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** transmisă intermediarului S.C. BODO S.R.L.;

- documentul de transport tip CMR pentru transportul efectuat de transportatorul subcontractat de S.C. BODO S.R.L.;

- documentele de ieșire din gestiunea **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a cantităților de bunuri care fac obiect al transportului intermediat de S.C. BODO S.R.L. și efectuat de transportatorii identificați de S.C. BODO S.R.L.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) precum și cele ale art. 145 alin. (2) art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (20) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

ART. 19

“(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”.

ART. 21

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

[....]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[....]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; [....].”

Potrivit pct. 12 și pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 19 din Codul fiscal:

“12 Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare.”

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;[....].”

ART. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie

prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;[....].”

ART. 155

“(20) Facturile emise în sistem simplificat în condițiile prevăzute la alin. (11) și (12) trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

- a) data emiterii;*
- b) identificarea persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;*
- c) identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate;*
- d) suma taxei colectate sau informațiile necesare pentru calcularea acesteia;*
- e) în cazul documentelor sau mesajelor tratate drept factură în conformitate cu prevederile alin. (2), o referire specifică și clară la factura inițială și la detaliile specifice care se modifică.*

Din aceste prevederi legale se reține că pentru calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile, numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri iar din punct de vedere fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii.

Totodată prevederile legale stipulează faptul că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai în situația în care acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, iar bunurile trebuie să fie livrate în beneficiul său de către o persoană impozabilă și să dețină o factură emisă conform prevederilor art. 155 din Codul fiscal.

De asemenea, la art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Din acest text de lege rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată, trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunilor în contabilitate.

De asemenea, se reține că persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat aceste documente sunt răspunzătoare de acest fapt.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma S lei și a dedus TVA în sumă de s lei în baza unui număr de 11 facturi fiscale emise pentru servicii de transport marfă, de către societățile menționate mai sus, majoritatea facturilor nu conțin descrierea serviciului, numărul și data contractului/comenzii sau ruta pe care a fost efectuat transportul.

Se mai reține faptul că documentele de transport (CMR-rile) prezentate pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA de către **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, nu au fost emise de o altă persoană juridică, ci indică ca și transportator altă societate comercială decât cea care a emis facturile pe baza cărora societatea verificată a dedus cheltuielile în sumă totală de lei și a dedus TVA în sumă de lei.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr., Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție s-au pronunțat asupra dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv a bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit, în sensul că: **“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”**.

Având în vedere prevederile legale și faptul că societatea nu deține documente justificative legale de înregistrare în contabilitate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile cheltuielile cu achizițiile de servicii de transport în sumă totală de lei și au stabilit diferența de impozit pe profit în sumă de **2.096 lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, ca neîntemeiată, și pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„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; [.....]”

D. Referitor la diferențele de impozit pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, calculate la o bază impozabilă în sumă de lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la personae juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

din 05.10.2016, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestatăii 2, este investită să se pronunțe dacă metoda utilizată de organele de inspecție fiscală pentru compararea prețurilor de piață în vederea identificării prețului de piață aferent tranzacțiilor efectuate de contestatoare este legală, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în vederea stabilirii dacă prețurile de transfer practicate între **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, și societățile afiliate sunt la preț de piață, organele de inspecție fiscală au solicitat dosarul prețurilor de transfer, însă în urma a două solicitări consecutive de prezentare a dosarului prețurilor de transfer, contribuabilul verificat nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite în anul 2011, au respectat principiul valorii de piață, ca urmare, echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate în anul 2011.

În urma verificării de către echipa de inspecție fiscală a unui număr de 18 societăți selectate de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, în eșantionul final de firme acceptate, prezentate în Anexa 1 la dosarul prețurilor de transfer, s-a constatat că societățile QUARTZ PRO SWEDEN AB, ELETTRILAB S.R.L. și SWIFT CIRCUITS LIMITED nu sunt independente, societatea ATR Robotique este în insolvență iar societatea ELECTRONICA DEL HOYO HERMANOS SL desfășoară activitate de comerț, astfel după cum rezultă din rapoartele Orbis anexate la dosarul cauzei.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul ca societățile ATR Robotique și ELECTRONICA DEL HOYO HERMANOS SL au înregistrat pierderi în toată perioada verificată (patru ani – perioadă cu date disponibile în programul informatic Orbis la data controlului).

În urma eliminării societăților QUARTZ PRO SWEDEN AB, ELETTRILAB S.R.L., SWIFT CIRCUITS LIMITED, ATR Robotique și ELECTRONICA DEL HOYO HERMANOS SL, din eșantionul de societăți comparabile selectat de contribuabil, intervalul intercuartilar este conform datelor din Anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală nr.

Din analiza efectuată de echipa de inspecție fiscală privind pierderea înregistrată în anul 2011, a rezultat că aceasta nu are determinări care țin de:

- costul forței de muncă, respectiv salariile angajaților nu sunt la un nivel ridicat, acestea situându-se preponderent la nivelul salariului minim pe economie;
- politici guvernamentale nefavorabile, nu s-au manifestat politici guvernamentale care să influențeze negativ strategia de afaceri a societății, respectiv activitatea desfășurată de aceasta;
- “viata” produselor, produsele fabricate nu sunt perisabile.

Organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

- în perioada 2011 - mai 2012, toate materiile prime au fost achiziționate de la societatea afiliată S.C. Arobleco NV Belgia, iar produsele finite au fost livrate tot către aceasta societate;
- în perioada iunie 2012 – 2014, materiile prime au fost puse la dispoziția societății verificate de către S.C. Arobleco NV, respectiv S.C. Spica NV Belgia sub forma nontransferurilor, obiectul tranzacțiilor dintre **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, (fosta S.C. Arobleco S.R.L.) și societățile afiliate reprezentând prestări de servicii.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au ajuns la concluzia că impactul major asupra rezultatului financiar negativ l-au avut operațiunile economice desfășurate de societatea verificată cu societățile afiliate.

Pentru perioada verificată, media obținută de societățile comparabile și indicatorul realizat de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, se prezintă astfel:

anul:	2011	2012	2013	2014	2015
- medie societăți comparabile:	5,58	4,00	4,26	3,54	3,93
- realizat societatea verificată:	-3,49	11,18	19,14	17,93	1,11

Indicatorul utilizat în analiza comparativă este determinat conform formulei:

Rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT) = $Re/(CA - Re)$, în care:

Re = Rezultatul din exploatare – operating P/L [=EBIT],

CA = Cifra de afaceri – operating revenue (turnover).

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor obținute de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, din tranzacțiile desfășurate cu persoana afiliată în anul 2011, astfel: veniturile aferente tranzacțiilor efectuate cu societatea afiliată au fost recalculat înlocuind în formula indicatorului RRCT media obținută de societățile comparabile pentru anul în care indicatorul obținut de societatea verificată nu se încadrează în intervalul de comparare:

$RRCT = Re/(CA - Re) = (Vn - Ch)/Ch$, în care: Vn = venituri, Ch = costuri,

$5,58/100 = (Vn \text{ recalculat} - 227.004)/227.004$;

$Vn \text{ recalculat} = 5,58 \times 227.004/100 + 227.004$;

$Vn \text{ recalculat} = 239.671 \text{ USD}$;

$Vn \text{ calculat de societate} = 219.071 \text{ USD}$;

$\text{Diferența } Vn \text{ recalculat} - Vn \text{ calculat de societate} = 239.671 \text{ USD} - 219.071$

$\text{USD} = 20.600 \text{ USD} / 0.29946 = 68.790 \text{ lei}$;

$\text{Val. RON/USD} = 0.29946$.

Prin urmare, în urma ajustării prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei x 16%) și TVA în sumă de lei (..... lei + lei + lei) aferente unei baze impozabile în sumă de lei.

Referitor la corectitudinea datelor din dosarul prețurilor de transfer, contestatoarea motivează faptul că echipa de inspecție fiscală a reținut faptul că există o serie de date incorecte în dosarul prețurilor de transfer întocmit de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, și precizează că a prezentat echipei explicațiile sale cu privire la acest aspect, acestea fiind următoarele:

- VARICON OY – indicatori de profabilitate, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate de echipa de control, anul financiar al VARICON OY

se încheie în ultima zi a lunii februarie. Astfel, consideră că a prezentat corect indicatorul de profitabilitate pentru perioada de 12 luni încheiată la data de 29.02.2012, cu rezultatul anului 2011;

- IC CMOS - indicatori de profabilitate, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate de echipa de control, anul financiar al IC CMOS se încheie pe 31 martie. Astfel, consideră că a prezentat corect indicatorul de profitabilitate pentru perioada de 12 luni încheiată la data de 31.03.2012, cu rezultatul anului 2011;

- ELECTRICA DEL HOYO HERMANOS – descrierea activității acestei societăți din rapoartele Orbis indică comerț cu echipament electronic. Acest fapt nu contrazice ipoteza că această societate nu realizează și producție de componente electronice, care trebuie comercializate ulterior producerii;

- QUARTZ PRO SWEDEN – independentă, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate la raportul de inspecție fiscală, Indicele de Independență al acestei societăți atribuit de BvD este „A+”. Acest indice semnifică „entitatea este independentă și nu are acționari care să dețină controlul”;

ELETTROLAB SRL – independentă, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate la raportul de inspecție fiscală, Indicele de Independență al acestei societăți atribuit de BvD este „A+”. Acest indice semnifică „entitatea este independentă și nu are acționari care să dețină controlul”;

- SWIFT CIRCUITS LIMITED – independentă, conform extraselor din baza de date Orbis, anexate la raportul de inspecție fiscală, Indicele de Independență al acestei societăți atribuit de BvD este „A+”. Acest indice semnifică „entitatea este independentă și nu are acționari care să dețină controlul”.

În drept, la art.19 alin. (1) și alin. (5) și art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

ART. 19

“(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.”

ART. 134

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct. 22, 23, 24 și 25 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din Romania, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română 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. [...].

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra- sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției

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 directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

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

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

- a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);
- b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.”

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

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

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al prețurilor", practică care constă în efectuarea

de tranzacții la prețuri “speciale” și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

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 alte țări, Codul fiscal stipulează de altfel obligativitatea elaborării dosarului prețurilor de transfer 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.

Așa cum se prevede la art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind 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 directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”**

Potrivit pct. 5.3 din Ghidul OCDE prețurilor de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale:

“Toți contribuabilii trebuie să se străduiască să determine prețurile de transfer în scop fiscal în conformitate cu principiul deplinei concurențe, pe baza informațiilor disponibile în mod rezonabil la momentul determinării. Astfel, un contribuabil ar trebui în mod obișnuit să analizeze dacă un preț de transfer este corespunzător din punct de vedere fiscal, înainte de a stabili prețul. De exemplu, ar fi normal ca un contribuabil să stabilească dacă există date comparabile aferente unor tranzacții necontrolate. Ar fi de așteptat, de asemenea, ca un contribuabil să examineze, pe baza informațiilor disponibile în mod rezonabil, dacă condițiile utilizate pentru stabilirea prețurilor de transfer din anii precedenți s-au modificat, dacă aceste condiții ar fi utilizate pentru determinarea prețurilor de transfer în anul curent.”

Se reține că, potrivit prevederilor legale fiscale, în situația în care prețul de piață practicat în tranzacțiile dintre persoanele afiliate nu este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, respectiv la tranzacții dintre persoane independente, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să procedeze la ajustarea acestora, respectiv la ajustarea veniturilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate.

Estimarea cuantumului prețurilor de transfer a fost efectuată în conformitate cu prevederile art. 3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, cu modificările ulterioare, care precizează:

“(1) Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale

reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.

(2) Organele fiscale competente, în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, vor estima cuantumul prețurilor de transfer.

(3) Estimarea prevăzută la alin. (2) va fi efectuată prin procedura prezentată în anexa nr. 3.”

Neprezentarea dosarului prețurilor de transfer reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, în această situație, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să ajusteze veniturile, respectiv prețul de piață, utilizând metoda care se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului, metoda cost plus fiind prevăzută la pct. 2.32 din Ghidul OCDE prețurilor de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale, astfel:

“Metoda cost plus pornește de la costurile înregistrate de furnizorul de bunuri (sau servicii) într-o tranzacție controlată, pentru bunurile transferate sau serviciile furnizate unui cumpărător afiliat. Un adaos comercial cost plus corespunzător se adaugă la acest cost, pentru a se realiza un profit corespunzător în lumina funcțiilor efectuate și a condițiilor pieței. După ce se adaugă acest adaos cost plus la costurile menționate mai sus se ajunge la ceea ce poate fi văzut ca un preț de deplină concurență al tranzacției controlate inițiale. Această metodă este probabil cea mai utilă atunci când sunt vândute produse semi – finite între părți afiliate, când părțile afiliate au încheiat acorduri comune de linii de creditare sau acorduri de cumpărare – furnizare pe termen lung, ori când tranzacția controlată este o prestare de servicii.”

Astfel, prețul de piață în cadrul tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate este reprezentat de rezultatul adăugării profitului la costurile înregistrate de societatea comercială furnizoare de bunuri.

Organele de inspecție fiscală au considerat că o societate nu produce și nu livrează produse în termeni care nu permit realizarea de profit, ca urmare, conform obiectului de activitate al contribuabilului și din verificarea cheltuielilor de exploatare incluse de acesta în costul de producție, rezultă ca cheltuielile nu au fost recuperate prin veniturile din vânzarea producției obținute, ceea ce a condus la concluzia că prețurile de transfer utilizate de contribuabil în relația cu persoana afiliată nu au fost efectuate la preț de deplină concurență, respectiv la preț de piață, așa cum este definit la art. 7 pct. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale și faptul că societatea nu depune documente din care să rezulte o altă situație de fapt, reiese că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor în sumă totală de lei și la stabilirea diferenței de impozit pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, ca neîntemeiată, și pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art. 279

alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„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; [.....]”.

E. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de lei calculat la o bază impozabilă în sumă de lei, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la personae juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea impozitului pe veniturile obținute din România în anul 2015, de nerezidentul SPICA NV Belgia, în procent de 16%, în condițiile în care la dosarul cauzei nu a fost anexat nici un certificat fiscal care să ateste faptul că societatea este rezidentă fiscal în Belgia în anul obținerii veniturilor din România, în scopul aplicării prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii.

În fapt, S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA, a încheiat cu SPICA NV Belgia un contractul de prestări de servicii, în baza căruia a înregistrat în contabilitate cheltuieli, potrivit următoarelor facturi:

- factura nr. în sumă de euro, respectiv lei și TVA în sumă de lei, reprezentând “Pentru servicii de management prestate în conformitate cu contractul intercompanii și calculate conform descrierii din anexă pentru perioada 01-01-2015 până la 31-05-2015”;

- factura nr. SIV15-1123/31.07.2015 în sumă de euro, respectiv lei și TVA în sumă de lei, reprezentând “Pentru servicii de management prestate în conformitate cu contractul intercompanii și calculate conform descrierii din anexă – iulie 2015”;

- factura nr. în sumă de S euro, respectiv lei și TVA în sumă de lei, reprezentând “Pentru servicii de management prestate în conformitate cu contractul intercompanii și calculate conform descrierii din anexă – august 2015”;

- factura nr. în sumă de S euro, respectiv lei și TVA în sumă de lei, reprezentând “Pentru servicii de management prestate în conformitate cu contractul intercompanii și calculate conform descrierii din anexă – septembrie 2015”.

- factura nr..... (înregistrată în contul 628 - "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", în luna decembrie 2015) în sumă de S euro, respectiv lei și TVA în sumă de lei, reprezentând "Pentru servicii de management prestate în conformitate cu contractul intercompanii și calculate conform descrierii din anexă. Cheltuieli hotel pentru doi muncitori români (două săptămâni). Mostre statistice livrate în 4 Q 2015"; (aferent facturii nr. SIV16-0087/18.01.2016, dreptul de deducere a TVA a fost exercitat în luna ianuarie 2016).

Pentru justificarea achizițiilor înscrise în facturile menționate, societatea verificată a prezentat așa cum rezultă și din nota explicativă dată de administratorul **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, detalii de facturare anexate facturilor, detalii ce conțin doar o enumerare a unor servicii (bunuri) care ar fi fost achiziționate. De asemenea, societatea verificată, a prezentat înregistrările contabile ale societății SPICA NV Belgia pentru facturile SIV15-1014, SIV15-....., fără să prezinte însă documente corespunzătoare și fără să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Aferent acestor facturi, organele de inspecție fiscală au identificat plăți efectuate către SPICA NV Belgia în suma totală de lei (conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală), ca urmare, asupra acestei sume au calculat impozit pe dividende în sumă de lei (..... lei x 16%)

Contestatoarea motivează că orice dividende plătite de ea începând cu data de 20.05.2015 afiliatului SPICA NV Belgia beneficiază de scutire de impozit conform articolului 117, litera h) din Codul fiscal, deoarece SPICA NV Belgia îndeplinește la momentul plății fiecareia dintre facturile menționate în raportul de inspecție fiscală toate condițiile pentru scutire, inclusiv deținerea a peste 10% din capitalul social al **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**.

În drept, la art.113, art. 116, art. 117 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

ART. 113

“Contribuabili

Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili”.

ART. 116

“Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

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

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115”.

ART. 117**“Scutiri de la impozitul prevăzut în prezentul capitol**

Sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți următoarele venituri:

[...]

h) dividendele plătite de o persoană juridică română sau persoană juridică cu sediul social în România, înființată potrivit legislației europene, unei persoane juridice rezidente într-un alt stat membru al Uniunii Europene ori unui sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene, sunt scutite de impozit, dacă persoana juridică străină beneficiară a dividendelor întrunește cumulativ următoarele condiții:

1. persoana juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene are una dintre formele de organizare prevăzute la [art. 20¹](#) alin. (4);

2. în conformitate cu legislația fiscală a statului membru al Uniunii Europene, este considerată a fi rezidentă a statului respectiv și, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate cu un stat terț, nu se consideră că este rezident în scopul impunerii în afara Uniunii Europene;

3. plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru al Uniunii Europene, impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții;

4) deține minimum 10% din capitalul social al întreprinderii persoană juridică română pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 1 an, care se încheie la data plății dividendului”.

ART. 118**“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene**

(1) În înțelesul [art. 116](#), dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra aceluși venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene, respectiv cu statele cu care Uniunea Europeană are încheiate acorduri de stabilire a unor măsuri echivalente.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii

Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile [titlului V](#). În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau într-un stat cu care Uniunea Europeană are încheiat un acord de stabilire a unor măsuri echivalente pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în [titlul II](#) sau [titlul V](#), după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență”.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, pentru veniturile impozabile obținute din România de un nerezident, acesta are obligația de a plăti impozit ce se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

Impozitul datorat de contribuabilul nerezident se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra veniturilor brute în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115 din Codul fiscal.

Cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut din România de către un contribuabil, care este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, nu poate depăși cota de impozit prevăzută de convenție care se aplică asupra aceluși venit, iar, în situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri se vor aplica cotele de impozitare mai favorabile.

Totodată, se reține că pentru a beneficia de convențiile de evitare a dublei impuneri, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România are obligația de a prezenta/de a depune, în momentul realizării venitului, la plătitorul de venit, certificatul de rezidență și după caz, o declarație pe proprie răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene, **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, nu motivează că ar deține și nici nu depune la dosarul cauzei documentele prezăzute de lege pentru a beneficia de convențiile de evitare a dublei impuneri.

Referitor la încadrarea în prevederile art. 117 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține faptul că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, nu a dovedit că persoana juridică străină beneficiară a dividendelor a întrunit cumulativ, la momentul plății, condițiile prevăzute de lege.

Având în vedere prevederile legale și faptul că societatea nu depune documente din care să rezulte o altă situație de fapt, reiese că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea impozitului pe dividende în sumă de lei, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, ca neîntemeiată, și pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„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; [.....]”.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală ntr., de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală, pentru suma de lei ce reprezintă

- lei – impozit pe profit
- lei – taxa pe valoarea adăugată
- lei – impozit pe veniturile din dividende obținute din

România de persoane nerezidente.

Art. 2 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași sau la Tribunalul Suceava.