

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 30 din 28 ianuarie 2015**

Cu adresa nr. .... / ....., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. .... / ....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. .... S.R.L.** din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din 2014* emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală. Decizia de impunere nr. .... / 2014 a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .... / 2014.

S.C. .... S.R.L. are domiciliul fiscal în ....., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .... și are codul unic de înregistrare fiscală nr. .... Obiectul principal de activitate al societății comerciale îl reprezintă "*Transporturi rutiere de mărfuri*" - cod CAEN 4941.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile** prevăzut la art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:**

"[...] A. Organele de control precizează în mod eronat în cadrul Cap III, pag 4, alin. 8 din raportul de inspecție fiscală nr. .... / 2014 că nu există contracte cu furnizorii:

- SA B BV cod TVA BE .....
- S cod TVA NL .....
- E cod TVA FR .....

Reprezentantul societății precizează că S.C. .... SRL are încheiate cu furnizorii mai sus menționați contracte și convenții pentru emitere card, după cum urmează:

- S.C. .... SRL are încheiată cu S BV convenție pentru emitere card încheiată în data de ....2012, prezentată organelor de control în olandeză și tradusă în română de traducător autorizat în data de ....2014 conform proces verbal de predare-primire anexat, prin care se dă acordul privind accesarea de către S.C. .... SRL a contului acesteia din diferite state membre pentru orice livrări de combustibil. Ca atare, S.C. .... SRL în perioada verificată a alimentat cu combustibil din mai multe state membre tranzitate, fiind emisă factura/invoice de fiecare reprezentant fiscal al S BV din fiecare stat membru. Astfel, SA B BV cod TVA BE ..... și S cod TVA NL ..... sunt doar înregistrate în statele membre la plătitori de TVA - reprezentant fiscal. [...]

- S.C. .... SRL are încheiată cu E cod TVA FR ..... contract abonament de furnizare de servicii din data de .....2012, prezentat organelor de control în olandeză și tradus în română de traducător autorizat în data de .....2014 conform proces verbal de predare-primire anexat, prin care se achiziționează/achită lunar taxe rutiere de autostradă și de tunel pentru Franța detaliate în anexe la Invoice-uri; [...]

B. Organele de control precizează în mod eronat în cadrul Cap III, pag 4, alin. 6 din raportul de inspecție fiscală nr. .... / 2014 că există inadvertențe în cadrul contractului de servicii întreținere încheiat în data de ....2012 cu K BV, în sensul că în contractul redactat în limba engleză se regăsește mentenanța pentru 9 mijloace de transport, iar în traducere se regăsește mentenanța pentru 18 mijloace de transport.

Reprezentantul societății precizează că în contractul redactat în limba engleză și prezentat organelor de inspecție fiscală cele 18 mijloace de transport sunt scrise pe 2 coloane, iar în traducerea la acesta prezentată organelor de inspecție fiscală ele sunt enumerate pe o singură coloană. [...]

C. Organele de control precizează în mod eronat în cadrul Cap III, pag 4 alin. 9 din raportul de inspecție fiscală nr. .... / 2014 că nu există contracte cu clienții sau există inadvertențe, după cum urmează:

- D GmbH cod TVA DE ....., în sensul că documentul prezentat a fost redactat în .....2010 fără date de identificare, traducerea fiind tot pentru anul 2010;

- F cod TVA NL .....

Reprezentantul societății precizează că S.C. .... SRL are încheiate cu clienții mai sus menționați contracte, după cum urmează:

- S.C. .... SRL are încheiat cu D GmbH cod TVA DE ....., contract cadru - tip care a fost conceput de D GmbH din 2010, dar din Anexa 2 la acest contract - Acordarea privind Termeni contractuali - reiese clar că el produce efecte începând cu .....2013 și a fost adăugat în .....2014.

Contractul cadru împreună cu anexele la acesta și actul adițional au fost puse la dispoziția organelor de control în data de .....2014 conform proces verbal de predare-primire anexat.

- S.C. .... SRL are încheiat cu F cod TVA NL ..... oferta de transport camioane acceptată de client prin semnarea acesteia. [...]

D. Organele de control precizează în mod eronat în cadrul Cap III, pag 5, Deficiențe TVA deductibilă pct.1 din raportul de inspecție fiscală nr. ..../2014 că nu li s-a prezentat CMR-uri aferente următorilor clienți:

- K BV cod TVA NL .....

- F cod TVA NL .....

- D GmbH cod TVA DE .....

- A cod TVA IT ..... pentru anul 2014.

Reprezentantul societății precizează: S.C. .... SRL a pus la dispoziția organelor de control CMR-uri și duplicat după CMR-uri, după cum urmează:

- în data de .....2014 s-au depus o serie de CMR-uri pentru client A și F, conform proces-verbal de predare-primire înregistrat sub nr...../.....2014 anexat;

- în data de .....2014 s-au depus în format digital toate CMR-urile și copii certificate cu originalul pentru client K BV, conform adresei înregistrată sub nr...../.....2014 anexat;

- în data de .....2014 s-a depus dosar de reconstituire documente pierdute - neregăsite în arhivă - conform OMFP nr.3512/2008 și Duplicat după toate CMR-urile emise în perioada .....2013-.....2014 și transmise în formă digitală în data de .....2014, conform proces-verbal de predare-primire înregistrat sub nr...../.....2014 anexat, pentru client K BV;

- în data de .....2014 s-au depus CMR-uri în original din toată perioada verificată .....2013-.....2014 pentru client K BV, conform proces-verbal de predare-primire înregistrat sub nr...../.....2014 de către dnul S.M.-anexat; [...]

E. În cadrul cap. III, pag 5, Deficiențe TVA deductibilă, pct. 1 din raportul de inspecție fiscală nr. ..../2014 organele de control fac trimitere în mod eronat la O.M.E.F. nr. 3424/2008 pentru atestarea efectuării transporturilor, în condițiile în care prin acest Ordin se modifică și completează, cf art. 1 Normele de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru traficul internațional de bunuri, prevăzute de art.144 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2.218/2006, [...], deși însuși organul de control încadrează operațiunile în cauză ca și operațiuni neimpozabile în România - livrări de servicii intracomunitare către persoane impozabile TVA din state membre - art.133 alin (2) în RIF cap. III pag.4 alin 8. [...]

F. În cadrul cap. III, Deficiențe TVA deductibilă, pct. 1, pag 6, alin. 1 din raportul de inspecție fiscală nr. ..../2014 organele de control în mod eronat au stabilit TVA fără drept de deducere în sumă totală de ..... lei (cu trimitere la anexa 2 la proiect raport inspecție fiscală), TVA aferent chiriei celor 40 camioane închiriate de la K SRL.

Încadrarea legislativă a organelor de control pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA aferent chiriei mijloacelor de transport în sumă de ..... lei a fost în baza art.145 alin 2 lit a) din Legea nr. 571/2003 [...].

Reprezentantul societății precizează că încadrarea organelor de control este eronată, întrucât societatea noastră are dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, întrucât sunt destinate atât pentru operațiuni taxabile (art.145 alin (2) lit a)) și pentru operațiuni prevăzute de art. 133 alin (2) (cf art. 145 alin (2) lit b)). [...]

În altă ordine de idei, organul de control pentru neadmiterea la deductibilitate a TVA aferentă chiriei în sumă de ..... lei face trimitere în mod eronat din nou la nejustificarea transportului la O.M.E.F. nr.3424/2008 pentru atestarea efectuării transporturilor [...].

Deși, însuși organul de control încadrează operațiunile de transport intracomunitar de bunuri ca și operațiuni neimpozabile în România - livrări de servicii intracomunitare către persoane impozabile TVA din state membre - art.133 alin (2), operațiuni pentru care se emite doar factura către o persoană impozabilă TVA (cu cod valid de TVA) din alt stat membru, nefiind necesară justificarea serviciului în cauză. Totuși S.C. .... SRL are atașat la fiecare factură emisă un desfășurător al transporturilor efectuate și are emise CMR-uri.

Organul de control face trimitere în mod eronat și la Anexa la O.M.F.P. nr. 2222/2006, art.4 alin (2) și (4) care nu tratează transportul intracomunitar de bunuri [...].

[...], societatea noastră a beneficiat de rambursări de TVA din state membre pentru achiziție de combustibil și taxa de drum, conform Declarației 318 la care sunt anexate invoice-uri de la furnizorii de combustibil și de taxe de drum cu anexele la acestea în care sunt evidențiate mijloacele de transport care au alimentat sau au efectuat treceri pe drumuri pentru care se percepe taxa de drum [...] rezultând că toate mijloacele de transport închiriate au fost utilizate lunar și au produs venituri. [...]

G. În cadrul cap. III, Deficiențe TVA deductibilă, pct. 2, pag 6 și 7, alin. 1 din raportul de inspecție fiscală nr. ..../2014 organele de control în mod eronat au stabilit TVA fără drept de deducere în sumă totală de ..... lei aferentă contract cu H SRL cod TVA RO ....., [...]. Nu s-a dat drept de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei, nefiind considerată justificată corespunzător prestarea de serviciu în cauză. [...]

Reprezentantul societății precizează: S.C. .... SRL a pus la dispoziția organelor de control contractul nr...../.....2012, facturile emise de H SRL cu rapoarte de activitate anexate, ceea ce respectă prevederile legale privind deductibilitatea serviciului respectiv și implicit a TVA aferentă. [...]

H. În cadrul cap. III, Deficiențe TVA colectată, pct. 1, pag 7 și 8 din raportul de inspecție fiscală nr. ..../2014 organele de control în mod eronat au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă totală de ..... lei. [...]

3. Cu privire la ajustarea TVA ca urmare a ajustării prețurilor de transfer

S.C. .... SRL este înregistrată în scopuri de TVA.

Cliantul său - societatea afiliată - K SRL este înregistrată în scopuri de TVA cu drept complet de deducere.

[...]

Se constată că în măsura în care ambele societăți participante la tranzacție au drept integral de deducere a TVA, baza de impozitare a TVA poate fi diferită de valoarea de piață.

În concluzie, considerăm nelegală stabilirea de ajustări în sensul majorării TVA colectată prin majorarea prețului de transfer. [...]"

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 2014 încheiat de reprezentanții A.J.F.P.**

- Inspecție Fiscală la S.C. .... S.R.L. din ....., s-au stabilit următoarele:

"[...] TVA deductibilă

1. Societatea verificată a înregistrat în anul 2013 și anul 2014 venituri din transportul către societatea afiliată K BV Olanda NL ..... pentru care s-au prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele:

- Contract de transport nr. ..../.....2012 încheiat între SC .....SRL, în calitate de transportator și K BV, în calitate de client;

- Invoice cu anexa atașată în care sunt prezentate mijloace de transport, kilometri parcurși, tarife, desfășurătoare ale curselor de transport.

Pentru aceste mijloace de transport societatea verificată nu a prezentat la inspecția fiscală documente specifice de transport (CMR) conform Ordinului M.F.P. nr.3424/2008 care să ateste efectuarea transporturilor înscrise în Invoice. [...]

Societatea verificată a înregistrat în anul 2013 și în anul 2014 venituri din transport către societatea din Olanda, F NL ..... și societatea din Germania D GMBH DE ..... pentru care nu a prezentat la control contracte încheiate cu aceste societăți și documente specifice de transport (CMR), conform Ordinului M.E.F. nr. 3424/2008 care să ateste efectuarea transporturilor.

În anexa separată atașată fiecărui Invoice sunt prezentate mijloace de transport, kilometri parcurși, tarife, desfășurătoare ale curselor, venituri din transport determinate pentru fiecare mijloc de transport.

Societatea verificată a înregistrat în anul 2013 și în anul 2014 venituri din transport către societatea afiliată din Olanda K BV NL ..... Pentru mijloacele de transport menționate în anexa la Invoice întocmit către această societate, SC ..... SRL nu a prezentat la inspecția fiscală documente specifice de transport (CMR) [...].

Pentru veniturile din transport înregistrate de la societatea italiană A IT ..... pentru care societatea verificată a prezentat la control contractul încheiat cu aceasta, menționat mai sus, efectuarea transporturilor au fost justificate în anul 2013 (septembrie, octombrie) cu documente specifice de transport (CMR) [...]. În anul 2014 la Invoice emis către A IT ..... este atașată o anexă în care sunt prezentate mijloace de transport, kilometri parcurși, tarife, desfășurătoarele curselor, sunt calculate venituri din transport, dar pentru acestea societatea verificată nu a prezentat la inspecția fiscală documente specifice de transport (CMR) [...].

Societatea verificată nu a prezentat la inspecția fiscală documente specifice de transport (CMR) [...] care să ateste efectuarea transporturilor înscrise în Invoice, emise în anul 2014 pentru următorii clienți:

- societatea olandeză S BV .....,

- P LTD ....., în anexa atașată la invoice fiind enumerate mijloace de transport, km parcurși și sunt determinate venituri din transport. [...]

SC ..... SRL a înregistrat în perioada controlată TVA deductibil pentru chiria achitată societății afiliate SC K SRL în baza contractelor de închiriere încheiate pentru fiecare mijloc de transport în anul 2013 și anul 2014 pentru punerea la dispoziție a aproximativ 40 mijloace de transport, valoarea chiriei lunare prevăzută în contract pentru fiecare mijloc de transport este ..... eur + TVA.

În urma inspecției fiscale efectuate a fost stabilit fără drept de deducere TVA în sumă de ..... lei conform art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 [...].

[...] TVA suplimentar în sumă de ..... lei reprezintă TVA aferent chiriei achitate de SC ..... SRL societății afiliate SC K SRL pentru mijloacele de transport înscrise în anexele la Invoice emise în perioada 01.07.2013-31-03.2014 pentru care nu a justificat efectuarea transporturilor cu documente specifice de transport (CMR) [...].

2. În perioada controlată societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de SC H SRL RO ..... în valoare de ..... lei baza impozabilă și TVA deductibil de ..... lei conform Contract nr...../01.10.201, valoarea contractului fiind de ..... Euro/lună plus TVA, iar obiectul contractului reprezentând achiziții servicii de consultanță, consiliere comercială privind contractele inclusiv contractele de achiziție.

Organele de inspecție fiscală consideră că nu se justifică prestarea efectivă a serviciilor în perioada controlată: lunar pentru fiecare factură este atașat un așa-zis raport de activitate foarte scurt în care se repetă obiectul de activitate din contract actualizat cu furnizorii și clienții din lună; societatea verificată nu deține contracte încheiate pentru o parte importantă din prestările de servicii și achizițiile de carburanți pentru care SC H SRL se obligă să asigure "consiliere comercială privind contractele inclusiv contractele de achiziție".

TVA în sumă de ..... lei înscris în facturile emise de SC H SRL RO ..... a fost stabilit fără drept de deducere urmare a încălcării prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 [...].

TVA colectată

În perioada 01.07.2013 - 31.03.2014 SC ..... SRL a înregistrat cota de 24% TVA - pentru prestări servicii transport mărfuri, efectuate către SC K SRL CUI ....., societate afiliată în baza Contractului de transport nr..../2013. Tariful de transport menționat în contract a fost de 2,9 lei/km (0,65 Eur/Km). Tariful de transport practicat între cele două societăți în perioada controlată este prezentat în situația anexă nr. 2 la prezentul raport de inspecție fiscală, acesta variază de la 2,5 lei/km (0,55 Eur/Km) la 2,9 lei/km (0,65 Eur/Km), cu pondere 2,7 lei/km (0,60 Eur/km). [...]

Conform art. 2 alin. 1 din Ordinul 222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer la solicitarea organului fiscal, societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer.

S-a constatat că la prețul de transfer stabilit de contribuabil pentru SC K SRL CUI ..... nu a respectat prevederile art. 2 alin.(1) și (2) din OPANAF 222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer [...]. În dosarul prețurilor de transfer prezentat, la stabilirea prețului de transfer nu se au în vedere segmente de maxim sau minim, valorile medii stabilite pentru tarifele practicate la clienții neafiliați sunt următoarele:

- 0,77 Eur/Km pentru D GMBH DE .....

- 0,91 Eur/Km pentru F NL .....

- 0,84 Eur/Km pentru A IT .....

Tarifele medii înscrise în dosarul prețurilor de transfer nu corespund cu cele practicate și înscrise în evidența contabilă. [...]

Prețul de transfer stabilit de contribuabilul verificat de 0,65 Eur/Km pentru societatea afiliată SC K SRL CUI ..... (în perioada controlată societatea verificată emite facturi cu un tarif mai mic de 0,65 Eur/Km), nu este cuprins în intervalul de comparare, societatea verificată nu respectă prevederile art.2 alin.(3) din OPANAF 222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer. Organul de inspecție fiscală consideră ca segmente de maxim și minim tarifele de 1,05 Eur/Km și 0,43 Eur/Km practicate de SC ..... SRL în relația cu A IT .... și S BV NL ..... și stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață la 0,95 Eur/Km, tarif de transport pentru SC K SRL, societate afiliată (valoarea mediană se regăsește la mijlocul intervalului de comparare a tarifelor practicate de societate în relație cu clienții neafiliați prezentați mai sus).

Au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de ..... lei și TVA colectată suplimentar în sumă de .... lei [...].

Urmare a inspecției fiscale efectuate a fost stabilit TVA suplimentar în sumă totală de ..... lei [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* **Raportul de inspecție fiscală nr. ..../2014** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei ieulie 2013 - martie 2014 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit de S.C. .... S.R.L. pentru luna martie 2014, prin care s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de ..... lei.

Față de TVA de recuperat în sumă de ..... lei înregistrată de societate la data de 31.03.2014, solicitată la rambursare, la inspecția fiscală a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de ..... lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de ..... lei (..... lei - ..... lei).

TVA stabilită suplimentar în sumă de ..... lei este constituită din:

- ..... lei TVA deductibilă aferentă chiriei achitată de societatea comercială pentru un număr de mijloacele de transport închiriate de la o societate comercială afiliată, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere în baza art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, motivat de faptul că societatea verificată nu a justificat efectuarea transporturilor cu documente specifice de transport (CMR);

- ..... lei TVA deductibilă aferentă serviciilor de consultanță achiziționate, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere în baza art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, motivat de faptul că societatea verificată nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor;

- ..... lei TVA colectată suplimentar aferentă veniturilor obținute din prestarea de servicii către o societate comercială afiliată, rezultată din ajustarea prețurilor de transfer.

**1) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă chiriei achitate pentru mijloace de transport**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv iulie 2013 - martie 2014, S.C. .... S.R.L. a realizat venituri din transport intracomunitar de bunuri de la următorii parteneri (beneficiari ai transporturilor):

- K BV din Olanda, societate afiliată. Pentru justificarea transporturilor, societatea verificată a prezentat Contractul de transport nr. .... /2012, Invoice cu anexa atașată în care au fost prezentate mijloacele de transport, kilometri parcurși, tarifele, desfășurătoare ale curselor de transport. Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru aceste mijloace de transport societatea verificată nu a prezentat documente specifice de transport - CMR, conform Ordinului M.F.P. nr.3424/2008, care să ateste efectuarea transporturilor înscrise în Invoice.

- F NL din Olanda și D GMBH din Germania. Pentru justificarea transporturilor, societatea verificată a prezentat Invoice cu anexa atașată în care au fost prezentate mijloacele de transport, kilometri parcurși, tarifele, desfășurătoare ale curselor de transport, venituri din transport determinate pentru fiecare mijloc de transport. Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată nu a prezentat contracte de transport încheiate cu partenerii de mai sus, iar pentru mijloacele de transport nu a prezentat documente specifice de transport - CMR, conform Ordinului M.F.P. nr.3424/2008, care să ateste efectuarea transporturilor înscrise în Invoice.

- O BV din Olanda, societate afiliată. Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru mijloacele de transport menționate în anexa la Invoice, societatea verificată nu a prezentat documente specifice de transport - CMR, conform Ordinului M.F.P. nr.3424/2008, care să ateste efectuarea transporturilor.

- A din Italia. Pentru justificarea transporturilor, societatea verificată a prezentat contractul de transport încheiat cu acest beneficiar, iar pentru anul 2013 efectuarea transporturilor a fost justificată cu documente specifice de transport - CMR. La inspecția fiscală s-a constatat că pentru anul 2014, la Invoice emis către societatea beneficiară a fost atașată o anexă în care au fost prezentate mijloacele de transport, kilometri parcurși, tarifele, desfășurătoare ale curselor de transport, venituri din transport determinate pentru fiecare mijloc de transport, însă societatea verificată nu a prezentat și documente specifice de transport - CMR, conform Ordinului M.F.P. nr.3424/2008, care să ateste efectuarea transporturilor înscrise în Invoice.

- S BV din Olanda și P LTD din Marea Britanie. Pentru justificarea transporturilor, societatea verificată a prezentat Invoice cu anexa atașată în care au fost prezentate mijloacele de transport, kilometri parcurși, venituri din transport determinate pentru fiecare mijloc de transport. Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată nu a prezentat documente specifice de transport - CMR, conform Ordinului M.F.P. nr.3424/2008, care să ateste efectuarea transporturilor înscrise în Invoice.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată S.C. .... S.R.L. a înregistrat TVA deductibilă în sumă de ..... lei pentru chiria plătită societății afiliate K S.R.L., în baza contractelor de închiriere încheiate în anul 2013 pentru punerea la dispoziție a unui număr de aproximativ 40 mijloace de transport.

La inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă chiriei achitate pentru mijloacele de transport înscrise în anexele la Invoice emise în perioada ie 2013 - martie 2014 pentru care societatea verificată nu a justificat efectuarea transporturilor cu documente specifice de transport - CMR. Dreptul de deducere a fost anulat în baza prevederilor art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile O.M.E.F. nr. 3424/2008 pentru modificarea și completarea unor norme și instrucțiuni aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor publice și O.M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

\* Societatea comercială sustine următoarele:

- organele de inspecție precizează în mod eronat că nu există contracte încheiate cu clienții sau contractele prezentate de societatea comercială conțin inadvertențe. Atât la inspecția fiscală, cât și atașat contestației au fost prezentate în copie conformă cu originalul, precum și în traducere legalizată, contracte și convenții încheiate cu partenerii de afaceri;

- societatea verificată a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală CMR-uri și duplicat de pe CMR-uri, astfel că sunt lipsite de fundament constatările organelor de inspecție fiscală privind lipsa CMR-urilor;

- deși însuși organul de control încadrează operațiunile de transport intracomunitar de bunuri ca și operațiuni neimpozabile în România, operațiuni pentru care se emite doar factura către o persoană din alt stat membru, cu cod valid de TVA, nefiind necesară justificarea serviciului în cauză, totuși S.C. .... S.R.L. are atașat la fiecare factură emisă un desfășurător al transporturilor efectuate și are emise CMR-uri;

- organele de inspecție fiscală fac trimitere în mod eronat la prevederile O.M.E.F. nr. 3424/2008 pentru atestarea efectuării transporturilor, în condițiile în care prin acest Ordin se modifică și completează normele de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru traficul internațional de bunuri, deși însuși organul de control încadrează operațiunile desfășurate de societatea verificată ca și operațiuni neimpozabile în România - livrări de servicii intracomunitare către persoane impozabile TVA din state membre;

- societatea verificată are drept de deducere pentru TVA aferentă chiriei mijloacelor de transport, întrucât acestea sunt destinate atât pentru operațiuni taxabile (art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal), cât și pentru operațiuni prevăzute la art.133 alin.(2) din Codul fiscal, deductibile conform art.145 alin.(2) lit.b) din același act normativ;

- societatea verificată a beneficiat de rambursări de TVA din state membre pentru achiziție de combustibil și taxa de drum, conform declarației 318 la care au fost atașate Invoice de la furnizorii de combustibil și de taxe de drum, cu anexele la Invoice în care au fost evidențiate mijloacele de transport care au alimentat sau au efectuat treceri pe drumuri pentru care se percepe taxa de drum, rezultând astfel că toate mijloacele de transport închiriate au fost utilizate lunar și au produs venituri.

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

S.C. .... S.R.L. are ca principal obiect de activitate transporturi rutiere de mărfuri. Pentru desfășurarea activității, societatea comercială a închiriat de la S.C. KI S.R.L. un număr de aproximativ 40 mijloace de transport, în baza contractelor de închiriere încheiate pentru fiecare mijloc de transport în parte. Aferent chiriei lunare achitate locatorului S.C. KI S.R.L., locatorul S.C. .... S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Dreptul de deducere a TVA este reglementat la art.145 alin.(2) lit.a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*"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;*

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

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. ..../2014, în perioada iulie 2013 - martie 2014 S.C. .... S.R.L. a realizat operațiuni taxabile cu cota de 24%, respectiv prestări servicii transport marfă efectuate pentru beneficiarul S.C. KL S.R.L., precum și operațiuni scutite de taxă, respectiv prestări servicii de transport intracomunitar de marfă pentru persoane impozabile nerezidente în România, locul prestării acestor servicii fiind în străinătate.

Astfel, mijloacele de transport închiriate au fost utilizate de către societatea comercială atât pentru operațiuni taxabile, cât și pentru operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate.

Exercitarea dreptului de deducere a taxei se realizează în condițiile prevăzute la art.146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*"Art.146. - Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

Conform prevederilor contractelor de închiriere, pentru a încasa contravaloarea chiriei, locatorul va emite o factură în prima zi lucrătoare a fiecărei luni pentru luna precedentă, iar conform actelor adiționale la contractele de închiriere, factura se va emite în ultima zi a fiecărei luni.

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. ..../2014, "S.C. .... S.R.L. a înregistrat în perioada controlată TVA deductibil pentru chiria achitată societății afiliate SC KI SRL, în baza contractelor de închiriere încheiate pentru fiecare mijloc de transport în anul 2013 [...]", fără însă a se face referire la facturile emise de prestator, respectiv dacă societatea verificată deține facturi pentru fiecare operațiune de închiriere mijloace de transport înregistrată în contabilitate și dacă facturile au fost emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

Pentru justificarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de prestări servicii de închiriere mijloace de transport, societatea verificată a prezentat documente privind utilizarea mijloacelor de transport în scopul realizării obiectului de activitate, respectiv: facturi/Invoice emise pentru societăți din România și din Uniunea Europeană privind venituri realizate din prestarea serviciilor de transport; anexe la Invoice în care au fost prezentate mijloacele de transport, kilometri parcurși, tarifele, desfășurătoare ale curselor de transport, venituri din transport determinate pentru fiecare mijloc de transport; contracte/convenții încheiate cu societățile beneficiare; declarații 318 "Cerere de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile stabilite în România, depusă potrivit art. 147<sup>2</sup> alin. (2) din Codul fiscal" la care au fost atașate Invoice de la furnizorii din U.E. și anexe la Invoice cuprinzând mijloacele de transport care s-au alimentat cu combustibil sau care au efectuat treceri pe drumuri pentru care se percepe taxa de drum, declarații în baza cărora societatea verificată a beneficiat de rambursări de TVA din statele membre.

De asemenea, pentru justificarea utilizării mijloacelor de transport închiriate, societatea verificată a prezentat organelor de inspecție fiscală și CMR-uri privind cursele efectuate, astfel:

- conform procesului verbal de predare-primire înregistrat la organul fiscal sub nr...../.....2014, societatea verificată a depus o serie de CMR-uri pentru clienții A și F;

- conform adresei înregistrată la organul fiscal sub nr...../.....2014, societatea verificată a depus în format digital toate CMR-urile și copii certificate cu originalul pentru clientul K BV;

- conform procesului verbal de predare-primire înregistrat la organul fiscal sub nr...../.....2014, societatea verificată a depus dosarul de reconstituire documente pierdute - neregăsite în arhivă - conform OMFP nr.3512/2008, precum și duplicat de pe toate CMR-urile emise în perioada iulie 2013 - martie 2014 și transmise în formă digitală în data de .....2014, pentru clientul K BV;

- conform procesului verbal de predare-primire înregistrat la organul fiscal sub nr...../.....2014, societatea verificată a depus CMR-uri în original din toată perioada verificată iulie 2013 - martie 2014 pentru clientul K BV.

Deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. ..../2014 se recunoaște prezentarea acestor documente, organele de inspecție fiscală susțin că societatea verificată "nu a prezentat la inspecția fiscală documente specifice de transport (CMR) conform Ordinului M.E.F. nr.3424/2008 care să ateste efectuarea transporturilor" (pag.5 din raport), precum și: "Cu adresa înregistrată la AJFP Giurgiu societatea verificată a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală "duplicat după CMR-uri perioada iulie-martie 2014" reprezentând copii CMR pe care s-a aplicat ștampila DUPLICAT. SC ..... SRL nu a urmat procedura prin care a fost întocmit documentul în original, pentru a fi document justificativ de înregistrare în contabilitate conform lit.E pct.41 din Normele Metodologice aprobate prin OMFP nr.3512/2008." (pag.6 din raport).

Precizăm că aceste CMR-uri au fost prezentate de S.C. .... S.R.L. și în susținerea contestației, însă prin Referatul cu propuneri de soluționare înregistrat la organul fiscal sub nr. ..../2014, organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra acestor documente, contrar prevederilor pct. 3.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, limitându-se doar la precizarea: *"În biroul echipei de inspecție fiscală se găsesc abandonate de societate "CMR-urile duplicate" reprezentând listări din calculator cu ștampila duplicat, nu le-au ridicat la primirea documentelor. Deși în Declarația pe propria răspundere anexată la raportul de inspecție fiscală societatea a specificat că nu mai deține documente, la contestație a prezentat alte CMR-uri care au la transportator înscrisă societatea mamă din Olanda."* Menționăm că organele de inspecție fiscală nu au prezentat cazuri concrete de documente anexate contestației, care nu corespund cu documentele prezentate la control.

Prin Informarea privind Referatul nr. ..../2014 întocmită de șeful Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Juridice, însoțită de conducătorul activității de inspecție fiscală, înregistrată la A.J.F.P. .... sub nr. ..../2014, se menționează:

*"- în susținerea contestației societatea a depus la AJFP ....., CMR-uri în original pentru perioada verificată, invoice-uri și anexe invoice conform opisuri anexate;*

*- duplicate după CMR-uri aferente perioadei 01.07.2013 - 31.03.2014 cât și alte documente în copie;*

*- în timpul inspecției fiscale societatea a prezentat echipei de inspecție conform adresei nr...../....2014, CMR-uri în format digital, stocate pe un stik de memorie și copii certificate "conform cu originalul", cât și alte documente care au fost solicitate în scris;*

*- echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare aceste documente ca fiind documente justificative, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ..... lei reprezentând TVA aferent închirierii de mijloace de transport, pentru care nu a justificat efectuarea transporturilor cu documente specifice de transport (CMR);*

*- menționăm că CMR-urile care au fost depuse în susținerea contestației nu au fost puse la dispoziție în original în timpul inspecției fiscale, așa cum precizează echipa de inspecție fiscală, deși au fost solicitate conform corespondenței cu societatea;*

*echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare CMR-urile în original, care au fost aduse în susținerea contestației, la momentul întocmirii referatului cu propuneri de soluționare a contestației formulate de SC ..... SRL [...]."*

În plus față de cele prezentate mai sus, menționăm că dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei aferentă chiriei plătită de societatea verificată pentru mijloacele de transport, a fost anulat la inspecția fiscală în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, motivat de faptul că societatea comercială nu a justificat efectuarea transporturilor cu documente specifice de transport (CMR), conform O.M.E.F. nr.3424/2008 și O.M.F.P. nr.2222/2006.

Însă, O.M.E.F. nr.3424/2008 pentru modificarea și completarea unor norme și instrucțiuni aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor publice se referă la *"Normele de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.218/2006"* (art. I), la *"Normele privind scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată și a accizelor pentru importurile definitive ale anumitor bunuri, prevăzută la art. 142 alin. (1) lit. d) și art. 199 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.220/2006"* (art. II), la *"Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.222/2006"* (art. III) și la *"Normele privind procedura de acordare a certificatului de amânare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată și de eliberare a garanției pentru importurile de bunuri, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 500/2007"* (art. IV).

Societatea verificată nu se încadrează în niciunul din articolele de lege mai sus prezentate, întrucât acestea se referă la aplicarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată, iar societatea comercială a prestat servicii de transport pentru persoane impozabile cu sediul în Uniunea Europeană, locul prestării serviciilor fiind în străinătate conform art.133 alin.(2) din Codul fiscal (atât locul de plecare cât și locul de sosire a transportului a fost pe teritoriul unor state U.E.). Operațiunea nu este impozabilă în România conform art.126 alin.(1) din Codul fiscal deoarece, pentru a fi impozabilă în România, operațiunile trebuie să îndeplinească cumulativ un număr de patru condiții, printre care și condiția ca locul de prestare a serviciilor să fie în România.

De asemenea, O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i),



art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se referă, după cum rezultă și din titlatură, tot la scutirile de taxă pe valoarea adăugată, caz în care nu se încadrează societatea verificată.

Mai mult, art.1 alin.(2) din Instrucțiuni precizează: "[...] Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal. În cazul serviciilor pentru care ar fi aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte că beneficiarul este o persoană impozabilă, se aplică regulile prevăzute la art. 133 alin. (3)-(6) din Codul fiscal pentru stabilirea locului prestării serviciilor, [...]".

Așa cum am prezentat mai sus, societatea verificată a prestat servicii pentru beneficiari persoane impozabile cu sediul în U.E., locul operațiunilor de transport fiind în afara României. Deși organele de inspecție fiscală încadrează corect operațiunile în prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, totuși susține că "societatea înregistrează [...] operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată [...] pentru prestări de servicii care nu sunt impozabile în România, pentru că nu au locul prestării stabilit în România [...]." (pag.4 din raport).

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă chiriei plătită pentru mijloace de transport în baza unor articole de lege care nu au legătură cu speța analizată și fără ca organele de inspecție fiscală să analizeze toate documentele justificative prezentate de societatea verificată, drept pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, respectiv:

"Art.216. [...]"

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

În consecință, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ..../2014** emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală pentru suma de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și să emită un nou act administrativ fiscal, conform prevederilor art.216 alin.(3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

## **2) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achiziției de servicii de consultanță**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada august 2013 - martie 2014 S.C. .... S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achiziției de servicii de consultanță, în baza facturilor lunare emise de prestatorul de servicii **S.C. H S.R.L.** din .....

Pentru justificarea prestării serviciilor de consultanță, societatea comercială a prezentat la inspecția fiscală următoarele documente:

- Contractul nr.....din 01.10.2012 încheiat între S.C. H S.R.L. în calitate de prestator și S.C. .... S.R.L. în calitate de beneficiar, având ca obiect "serviciile de consultanță furnizate de către Prestator Beneficiarului, privitoare la controlul financiar al companiei. Acestea vor include, fără a se limita la, controlul vânzărilor - inclusiv consiliere comercială privind contractele - și controlul costurilor - inclusiv contractele de achiziție.". Valoarea contractului a fost de ..... euro/lună + TVA.

- Rapoarte lunare de activitate care au înscrisă aceeași activitate desfășurată, respectiv a fost preluat ca atare obiectul Contractului nr...../01.10.2012, completat cu numele furnizorilor și clienților societății verificate din fiecare lună pentru care au fost emise rapoartele de activitate, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că nu a fost justificată prestarea efectivă a serviciilor de consultanță.

În baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei.

\* Societatea comercială sustine că a pus la dispoziția organelor de control Contractul nr...../01.10.2012, facturile emise de S.C. H S.R.L. cu rapoarte de activitate anexate, ceea ce respectă prevederile legale privind deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de servicii.

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor art.145 alin.(2) lit. a și art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și să dețină o factură sau un alt document legal.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației se constată că societatea comercială nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor de consultanță, întrucât din rapoartele de activitate anexate facturilor nu rezultă activitatea efectiv realizată de prestator, ce implicare a avut prestatorul în contractele încheiate de S.C. .... S.R.L. cu diverși parteneri de afaceri, cum a contribuit prestatorul la controlul vânzărilor și al costurilor.

În plus, în perioada verificată cele două societăți comerciale au fost reprezentate de aceeași persoană, respectiv dl. P.F., care a avut calitatea de Senior Consultant în cadrul S.C. H S.R.L. (decembrie 2010 - prezent), dar și calitatea de Managing Director în cadrul S.C. .... S.R.L. (octombrie 2012 - mai 2014), așa cum rezultă și din profilul acestei persoane postat pe Internet (LinkedIn), rezultând astfel că necesitatea prestării serviciilor de consultanță de către S.C. H S.R.L. nu a fost justificată, serviciile contractate de S.C. H S.R.L. fiind deja prestate de către dl. P.F. în virtutea contractului de muncă încheiat cu S.C. .... S.R.L..

Se reține că prezentarea doar a contractului nr. ..../01.10.2012 și a facturilor emise de societatea prestatoare, însoțite de rapoartele de activitate generice, care nu specifică activitatea efectiv desfășurată de prestator în fiecare lună, timpul alocat îndeplinirii obiectului contractului, rezultatele activității de consiliere etc., nu este suficientă pentru a justifica faptul că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății contestate.

Totodată, se rețin considerentele din Decizia nr.1325/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, într-o speță similară, decizie prin care instanța a reținut că persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere potrivit art.145 din Codul fiscal, trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte atât natura serviciilor prestate, cât și faptul că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Efectuarea corespunzătoare a serviciilor trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei "*serviciul să fie prestat în folosul operațiunilor taxabile*" implicând prezentarea dovezilor de prestare.

Ori, în cazul facturilor emise de S.C. H S.R.L., societatea contestată nu a dovedit prestarea efectivă în folosul operațiunilor sale taxabile, a serviciilor plătite, astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei înscrisă în aceste facturi de achiziție.

Fată de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru capătul de cerere privind TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achiziției de servicii de consultanță.

### **3) Referitor la TVA colectată în sumă de ..... lei aferentă veniturilor suplimentare rezultate din ajustarea prețurilor de transfer**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ie 2013 - martie 2014 S.C. .... S.R.L. a prestat servicii transport marfă pentru societatea afiliată S.C. KL S.R.L., în baza Contractului de transport nr. ..../....2013, înregistrând venituri pentru care a colectat TVA cu cota standard de 24%.

Din verificarea contractelor de transport încheiate de societatea verificată în calitate de prestator, cu diverși beneficiari și din verificarea anexelor la Invoice, la inspecția fiscală au rezultat următoarele:

- tariful de transport practicat de S.C. .... S.R.L. cu societatea afiliată din România (operațiuni impozabile în România cu cota de 24%) a fost de 0,65 euro/km (2,9 lei/km). Tariful de transport practicat de cele două societăți comerciale în perioada verificată a variat între 0,55 euro/km (2,5 lei/km) și 0,65 euro/km (2,9 lei/km), cu pondere de 0,60 euro/km (2,7 lei/km).

- tarifele de transport practicate de S.C. .... S.R.L. în relațiile cu clienții neafiliați (operațiuni neimpozabile în România) au fost: 1,05 euro/km pentru beneficiarul A din Italia; 0,96 euro/km pentru beneficiarul D GMBH din Germania; 0,95 euro/km pentru beneficiarul F din Olanda; 0,94 euro/km pentru beneficiarul P LTD din Marea Britanie; 0,43 euro/km pentru beneficiarul S BV din Olanda.

- tarifele de transport practicate de S.C. .... S.R.L. în relațiile cu clienții afiliați cu sediul în străinătate (operațiuni neimpozabile în România) au fost: 0,80 euro/km în anul 2013 și 0,76 euro/km în anul 2014 pentru beneficiarul K BV din Olanda; 0,88 euro/km pentru beneficiarul O BV din Olanda.

Din verificarea dosarului prețurilor de transfer întocmit de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul de transfer stabilit de S.C. .... S.R.L. pentru societatea comercială afiliată din România nu a respectat prevederile art.2 alin.(1) și (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer. Astfel:

- la stabilirea prețurilor de transfer, societatea verificată nu a eliminat segmentele de maxim și de minim;

- în dosarul prețurilor de transfer, valorile medii stabilite pentru tarifele practicate în relațiile cu clienții neafiliați au fost de 0,77 euro/km pentru D GMBH; 0,91 euro/km pentru F și 0,84 euro/km pentru A, tarife medii care nu corespund cu cele practicate de societate și înscrise în evidența contabilă;

- deși prețul de transfer stabilit de societatea verificată pentru societatea afiliată KL S.R.L., înscris și în contractul de transport, a fost de 0,65 euro/km, în perioada verificată societatea prestatoare a emis facturi cu un tarif mai mic decât prețul de transfer.

Având în vedere că prețul de transfer de 0,65 euro/km stabilit de societatea verificată pentru societatea afiliată nu este cuprins în intervalul de comparare, la inspecția fiscală a fost ajustat prețul de transfer la valoarea de 0,95 euro/km, ce reprezintă valoarea mediană a tarifelor de transport practicate de societatea verificată în relațiile cu partenerii neafiliați, după eliminarea segmentelor de maxim și de minim ale intervalului de comparare.

Astfel, au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de .... lei, pentru care s-a colectat suplimentar TVA în sumă de .... lei, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) și e) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.2 alin.(3) din O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

\* Societatea comercială susține următoarele:

- întrucât prin folosirea de comparabile interne în condiții identice de piață, dosarul prețurilor de transfer a prezentat tranzacții comparabile interne cu un grad ridicat de relevanță, societatea a considerat că nu este necesară eliminarea punctelor extreme, întrucât acestea constituie la rândul lor valori situate în intervalul de piață;

- în măsura în care prețurile în raport cu care se face comparația au o relevanță egală, oricare dintre aceste prețuri este un preț de piață și reprezintă o referință adecvată;

- în vederea raportării prețului de transfer la prețuri de piață au fost realizate ajustări menite să îmbunătățească o comparație între acestea. Ajustările au fost prezentate într-o manieră transparentă și argumentată în cadrul dosarului prețurilor de transfer la secțiunea 6.1.2, iar în anexa 5 la dosarul prețurilor de transfer au fost prezentate elemente extrase din evidența internă care au ajutat la stabilirea comparabilității;

- elementele de preț în raport cu care organele de inspecție fiscală au realizat o comparație și au stabilit o ajustare a prețurilor de transfer reprezintă elemente neajustate și pe cale de consecință necomparabile;

- conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.e) din Codul fiscal, în măsura în care ambele societăți participante la tranzacție au drept integral de deducere a TVA, baza de impozitare a TVA poate fi diferită de valoarea de piață.

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

**Art.137 alin. (1) lit. e)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"Art. 137. - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: [...]*

*e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului, potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:*

*1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145, 145<sup>1</sup> și 147;*

*2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 141; [...]."*

Față de aceste prevederi legale, rezultă că în cazul tranzacțiilor desfășurate între părți afiliate, valoarea de piață va fi analizată și aplicată doar în situația în care partenerii de afaceri nu au drept de deducere integral din cauza tipurilor de activități desfășurate.

În cazul în care furnizorul/prestatorul și beneficiarul livrării sau al prestării au drept integral de deducere a TVA, sunt aplicabile prevederile **art.137 alin.(1) lit.a)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*"Art.137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț [...]."*

În același sens s-a pronunțat și Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul A.N.A.F., prin adresa nr. 410430/27.03.2014 (răspuns la o întrebare formulată de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F.), din care cităm: *"Baza de impozitare a TVA, așa cum rezultă și din cele prezentate de dvs., se consideră a fi valoarea de piață doar în situațiile expres prevăzute la art.137 alin.(1) lit. e) din Codul fiscal, în alte situații aceasta determinându-se potrivit prevederilor art.137 alin. (1) lit. a) - d) din același act normativ.*

*[...], în situația efectuării unor inspecții fiscale, nu se justifică analizarea dosarelor pentru prețuri de transfer în cazul tranzacțiilor între părți afiliate, dacă ambele părți au drept integral de deducere."*

Din documentele anexate dosarului contestației, nu rezultă dacă S.C. .... S.R.L. în calitate de prestator și societatea afiliată beneficiară KL S.R.L. au drept complet sau parțial de deducere a TVA, astfel că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la legalitatea colectării suplimentare la inspecția fiscală a TVA în sumă de ..... lei aferentă veniturilor suplimentare rezultate din ajustarea prețurilor de transfer.

În consecință, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ..../2014** emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală pentru suma de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și să emită un nou act administrativ fiscal, conform prevederilor art.216 alin.(3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestației formulată de S.C. .... S.R.L. din ....., împotriva Deciziei de impunere nr. ..../2014 întocmită de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1), alin.(3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

## **DECIDE :**

**1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ..../2014** pentru suma totală de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza și să emită pentru S.C. .... S.R.L. un nou act administrativ fiscal, având în vedere considerentele expuse la pct. 1) și pct. 3) din motivarea prezentei decizii.

**2. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

**3.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**