



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro
Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X.,

DECIZIA nr. 260/12.10.2016

privind soluționarea contestației depuse de

.X. S.A. din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. A_SLP 896/11.05.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr. .X./10.05.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 896/11.05.2016 cu privire la contestația formulată de .X. S.A., cu sediul în Jud. .X., .X., nr. .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X..

.X. S.A. contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.02.2016* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F_.X./29.02.2016, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei – impozit pe profit;**
- **.X. lei – dobânzi/majorări de întârziere;**
- **.X. lei – penalități de întârziere;**
- **.X. lei – taxa pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei – dobânzi/majorări de întârziere;**
- **.X. lei – penalități de întârziere.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat societății în data de **10.03.2016**, potrivit confirmării de primire poștale anexate în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X. din **08.04.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în cauză sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de

soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.A.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-X./29.02.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X./29.02.2016, societatea susține următoarele:

Motive de nelegalitate și netemeinicie ale raportului de inspecție fiscală și ale deciziei de impunere

Societatea precizează că, în conformitate cu art. 65 din Codul de procedură fiscală, "*Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii*", iar conform prevederilor art. 31 alin. (2) din Constituția României, "*Autoritățile publice, potrivit competențelor ce le revin, sunt obligate să asigure informarea corectă a cetățenilor asupra treburilor publice și asupra problemelor de interes personal*".

Societatea susține că în jurisprudența instanțelor naționale s-a arătat: "*Curtea apreciază că motivarea actului de impunere fiscală este o condiție imperativ solicitată de legiuitor, satisface rea acesteia fiind o garanție a dreptului la apărare a persoanei vizate prin decizia emisă. Totodată motivarea deciziei emise este o garanție că organul de impunere fiscală a analizat temeinic dispozițiile legale și le-a aplicat ca atare. Orice act de impunere fiscală emis trebuie să indice în mod clar, neechivoc, motivul care a condus la soluția adoptată de instituția în cauză, într-o asemenea manieră încât să permită persoanelor vizate să înțeleagă justificarea și acestea să exercite controlul de legalitate*".

Totodată, în egală măsură, punctul de vedere anterior exprimat este susținut și de jurisprudența obligatorie a Curții de Justiție a Uniunii Europene, potrivit căreia: "*deciziile emise de funcționarii comunitari trebuie să fie motivate într-o manieră suficientă, care să permită părților să-și apere drepturile și libertățile și, totodată, curtea să-și exercite funcția de control*".

Contrar prevederilor legale, actele administrativ fiscale contestate sunt fundamentate pe o motivare preluată ad litteram din considerentele Hotărârii nr. .X./02.07.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. privind un litigiu în care societatea a fost parte și care a vizat anularea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală în urma ultimului control fiscal prin care au fost verificate serviciile achiziționate de societate până în anul 2008.

Din cuprinsul deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală fac referire la acest litigiu al societății și preiau în integralitate considerentele reținute de Curtea de Apel .X., cel puțin în ceea ce privește impozitul pe profit, prezentând motivele reținute prin această hotărâre ca fiind propriile constatări.

Societatea susține că, încălcând prevederile art. 7 alin. (2) și art. 65 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ignorat în totalitate obligațiile de a realiza toate verificările necesare și a administra toate probele prezentate de societate pentru stabilirea corectă a situației de fapt incidente în cauză astfel încât acestea să fie în măsură să

facă o aplicare judicioasă a legii aplicabile serviciilor supuse inspecției fiscale, și nu unor servicii din alți ani fiscali.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu s-au aplecat asupra înscrisurilor transmise de societate, deoarece acestea au preluat, ad litteram, motivarea Curții de Apel .X., susținând că simpla invocare a unor texte de lege în cuprinsul actelor încheiate nu echivalează în nici un caz cu o motivare corectă și legală a actului administrativ potrivit exigențelor prevederilor legale.

Societatea solicită ca în raport de lipsa oricărui element de motivare a actelor administrativ fiscale contestate, să se aplice sancțiunea prevăzută de dispozițiile art. 175 din Codul de Procedură Civilă și, pe cale de consecință să se anuleze decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală și să fie înlăturată vătămarea adusă societății prin actele administrativ fiscale încheiate.

Societatea precizează că, prin actele administrativ fiscale contestate, organele de inspecție fiscală au încălcat în mod vădit principiul certitudinii impunerii, organele de inspecție fiscală reținând în mod nejustificat în unele cazuri cheltuielile societății ca fiind nedeductibile din perspectiva impozitului pe profit și, în alte cazuri, refuzând societății dreptul de deducere al TVA, fără să motiveze în fapt și în drept raționamentul.

.X. S.A. precizează că operațiunile derulate de societate au primit în cadrul raportului de inspecție fiscală și al deciziei de impunere, două tratamente fiscale complet diferite din perspectiva TVA și a impozitului pe profit.

În acest sens, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat faptul că o administrație fiscală poate schimba încadrarea anumitor operațiuni efectuate de un contribuabil ca fiind taxabile, *"cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni"*.

De asemenea, societatea subliniază că potrivit principiului certitudinii impunerii, legislația națională trebuie să fie clară și să ofere destinatarilor săi suficiente informații pentru a se putea conforma exigențelor sale, contribuabilii trebuind să cunoască în concret atât care le sunt obligațiile pentru a putea să-și exercite drepturile, cât și consecințele care pot să apară în cazul în care nu îndeplinesc asemenea obligații prevăzute de lege.

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei stabilite suplimentar pentru activitatea de bitum societatea susține că:

La nivelul anului 2012, .X. S.A. analiza posibilitatea extinderii activității de bitum, mai exact, studia posibilitatea debutului propriei activități de comercializare și cu depozitare, pentru a avea un avantaj competitiv pe piața din România, precizând că până la acel moment, .X. S.A. comercializa bitum, însă nu avea facilitățile potrivite pentru depozitare.

Astfel în mod evident, în vederea comercializării cu depozitare a bitumului, .X. S.A. avea nevoie de o întreagă infrastructură în acest sens, pornind de la o locație adaptată unei astfel de activități, angajați specializați pe depozitare/manipulare, furnizori de materii prime, materiale, servicii, utilități, clienți pentru bitum.

Dacă la categoria clienți, societatea deja avea un portofoliu, dat fiind că aceasta desfășura deja activitate de comerț de bitum în România, chiar dacă la un

nivel mai redus, în privința activității de depozitare de bitum, respectiv infrastructura necesară, amplasată într-o locație potrivită, angajați specializați într-o astfel de activitate foarte specifică, furnizori etc., .X. S.A. era pusă în postura de a identifica variantele posibile pe piață, așa încât debutul activității de comercializare cu depozitare de bitum să se realizeze în termeni optimi.

Urmare analizei mai multor opțiuni, .X. S.A. a decis, pe de o parte, achiziția unor servicii de depozitare și logistică de la .X., pe perioada octombrie 2012 – octombrie 2014, după care, în octombrie 2014, a decis să achiziționeze depozitul de la .X. și să preia întru-totul afacerea de bitum de la .X..

Contractele încheiate de .X. S.A. cu .X. S.R.L. în perioada octombrie 2012 - octombrie 2014 au fost următoarele:

a) Contractul de depozitare și livrare ce are ca obiect depozitarea și livrarea stocului de bitum de la .X. S.R.L. către .X. S.A.; potrivit cap. 5 din contract, părțile au agreeat un preț .X. de .X. euro pentru întreaga perioadă de valabilitate a contractului, respectiv doi ani, întreaga valoare urmând se plăti în avans la momentul începerii contractului.

Societatea precizează că aceste clauze nu sunt prevăzute în contract, ci doar reprezintă o explicație a modalității în care părțile au negociat asupra prețului serviciilor, explicație pe care au dat-o și organelor de inspecție fiscală, subliniind faptul că .X. S.A. și .X. S.R.L. au agreeat prețul de .X. euro pentru doi ani, .X. S.A. estimând un volum al vânzărilor de bitum de 50.000 tone/an și agreând ca serviciile de depozitare și logistică s-ar situa la o valoare de 20 euro/tonă bitum, în baza prețurilor practicate pe piața europeană la acea vreme.

Deoarece prețul negociat de societate cu .X. S.R.L. a fost unul ferm, .X. S.A. nu a avut posibilitatea de a se întoarce împotriva prestatorului de servicii, ulterior când a constatat că volumul de vânzări estimat nu s-a materializat, pentru ca activitatea de comercializare de bitum a societății să conducă la un rezultat profitabil.

b) Promisiunea unilaterală de vânzare – potrivit căreia .X. S.R.L. promitea prin acest document să vândă către .X. S.A., dacă aceasta se arăta interesată să cumpere, activele aferente activității de bitum, ca structură independentă din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate.

Societatea susține că promisiunea era valabilă timp de doi ani de la data semnării și prevedea anumite condiții prealabile transferului, unele având natura de condiții suspensive la transfer, potrivit cărora realizarea transferului era condiționată de îndeplinirea unor condiții:

- finalizarea auditului asupra activelor și elementelor aferente activității de bitum de către .X. S.R.L.;
- notificarea de către .X. S.R.L. a Agenției pentru Protecția Mediului cu privire la acest transfer;
- obținerea de către .X. S.R.L. a acordului Companiei Naționale de Căi Ferate ".X." S.A pentru cesiunea către .X. S.A. a unui contract de închiriere pentru utilizarea terenului adiacent proprietății imobiliare Bitum în scopul manipulării echipamentelor de descărcare a produselor de bitum;
- notificarea de către .X. S.R.L. a salariaților săi cu privire la transferul vizat;

- alte obligații referitoare la obținerea aprobărilor societății și altor formalități necesare în legătură cu activitatea de bitum.

Societatea precizează că prețul agreed de părți în cadrul Promisiunii unilaterale de vânzare a fost la un nivel .X. de .X. euro, împărțit astfel:

- un avans de .X. euro plătit în termen de 5 zile de la data efectivă a promisiunii, cu condiția ca până la această dată să se fi încheiat între .X. S.A. și .X. S.R.L. un contract pe termen lung de transport de bitum pe cale ferată de la site-urile furnizorilor până la depozitul de bitum. Societatea precizează că suma de .X. euro, plătită ca și avans, ar fi devenit nerambursabilă către .X. S.A., căpătând natură de penalitate comercială, dacă s-ar fi decis în final să nu achiziționeze depozitul;

- diferența de .X. euro, potențial ajustată potrivit anumitor condiții exprimate în promisiunea unilaterală de vânzare, trebuia plătită în situația în care se decidea concretizarea transferului depozitului.

c) Protocolul cu privire la Promisiunea unilaterală de vânzare

Societatea precizează că această promisiune unilaterală de vânzare emisă de .X. S.R.L. în data de 08.10.2012 a fost acceptată de .X. S.A.

d) Contractul de vânzare - cumpărare a activelor .X. S.R.L. aferente activității de bitum -conform căruia din data de 27.10.2014 contestatoarea a preluat proprietatea și controlul asupra tuturor activelor aferente depozitului de la .X., transferându-se către .X. S.A. toate bunurile imobile aferente facilităților de la .X., activele mobile corporale, salariații, autorizațiile transferabile, evidențele referitoare la mijloacele fixe și la salariați.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au ignorat atât natura, cât și prețul tranzacțiilor așa cum sunt agreeate prin contracte, invocând prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, susținând că toate contractele reflectă conținutul economic al tranzacțiilor încheiate la prețurile agreeate în urma negocierilor comerciale de cele două părți terțe, astfel:

- achiziții servicii de depozitare și logistică, în perioada octombrie 2012 - octombrie 2014;

- achiziția unei structuri independente de afaceri, în octombrie 2014, tranzacțiile fiind încheiate la prețurile agreeate în urma negocierilor comerciale de cele două părți terțe.

La nivelul anului 2012, .X. S.A. dorea să identifice cât mai multe variante posibile pentru a-și dezvolta afacerea de comercializare bitum, societatea analizând posibilitatea închirierii unui depozit de bitum cu toată infrastructura necesară activității de comercializare și depozitare bitum, construirea sau achiziția unui depozit. Societatea planifica să aprofundeze ca și impact nu doar din perspectiva costului de închiriere, de construcție sau de achiziție, ci și din perspectiva atingerii standardelor de calitate și securitate a muncii, din perspectiva condițiilor impuse de legislația de mediu, din perspectiva costurilor cu energia, păcura, a capacității de depozitare, a locației geografice, etc.

Societatea precizează că avea următoarele posibilități:

- să închirieze un depozit de bitum existent pe piața din România;

- să construiască un depozit propriu;

- să achiziționeze un depozit pe care să-l modernizeze, toate acestea presupunând anumite avantaje, respectiv dezavantaje.

Astfel, în anul 2012, societatea a decis contractarea .X. S.R.L. pentru serviciile de depozitare și logistică în depozitul de la .X., anticipând oportunitatea achiziționării și preluării întrutotul a activelor de la .X..

Prin urmare, la momentul încheierii promisiunii unilaterale de vânzare nu s-au produs efectele specifice vânzării - cumpărării, în patrimoniul său neintrând un drept real de proprietate cu privire la bunul ce a făcut obiectul promisiunii, un astfel de drept se transmitea numai la încheierea contractului de vânzare - cumpărare sau la rămânerea definitivă a hotărârii pronunțate de instanța judecătorească și care ține locul actului autentic de vânzare - cumpărare, față de refuzul nejustificat al uneia dintre părțile antecontractului de a-și îndeplini obligația asumată.

Societatea precizează că la nivelul lunii octombrie 2012 își securizase serviciile de depozitare și încheiasă un act de promisiune unilaterală de vânzare cu .X. S.R.L., care îi oferea în termeni reali un răgaz așa încât să analizeze toate variantele posibile cu privire la achiziționarea sau construcția unui depozit de bitum. Această promisiune unilaterală de vânzare nu produce însă efecte translativ de proprietate și nu conferă societății un drept de dispoziție asupra bunului, acest drept născându-se abia în anul 2014, când a fost semnat contractul de vânzare - cumpărare, efectele acestui contract fiind doar pentru viitor.

Totodată susține că în perioada de după octombrie 2012 a analizat și varianta achiziției unui depozit din zona Pitești, însă, din perspectiva clienților către care .X. S.A. comercializa bitum, această locație era îndepărtată, nu oferea acces la calea ferată, avea o capacitate de depozitare mică, nu îndeplinea standardele de siguranță a muncii și ar fi presupus investiții mari, ultima variantă fiind să-și construiască propriul depozit, dar decizia trebuia luată în concordanță cu decizia .X. S.A.

În perioada octombrie 2012 - iulie 2014 societatea s-a decis să accepte promisiunea de vânzare de la .X. S.R.L., semnându-se în 25.07.2014 Protocolul de acceptare a vânzării depozitului, iar în data de 27.10.2014, .X. S.A. a achiziționat depozitul de la .X. cu toate facilitățile și a preluat afacerea de bitum de la .X. S.R.L.

Tranzacțiile derulate de .X. S.R.L. în beneficiul .X. S.A. în perioada octombrie 2012 - octombrie 2014 nu reprezintă un transfer de active

Având în vedere prevederile legislative și jurisprudența europeană (Directiva 77/187/CEE), societatea consideră că prestarea de servicii de depozitare și logistică derulate de .X. S.R.L. în beneficiul .X. S.A., în perioada octombrie 2012-octombrie 2014, nu poate fi calificată drept transfer de afacere conform prevederilor art.128 alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, considerând că nu erau îndeplinite în mod cumulativ toate condițiile impuse de legislația de TVA din România în sensul calificării unei tranzacții drept transfer de active din următoarele considerente:

a) În perioada octombrie 2012 - octombrie 2014, .X. S.A. nu a preluat de la .X. S.R.L. o activitate independentă, respectiv o structură independentă capabilă să opereze de sine stătător

Societatea precizează că în conformitate cu prevederile legislației de TVA, se califică drept transfer parțial de activitate, transferul de active investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.

Astfel, potrivit procedurilor legale, pentru a se considera transfer de active .X. S.R.L. ar fi trebuit să transfere către .X. S.A. întreaga infrastructură de la .X., stocurile, angajații, furnizorii și clienții aferenți activității de bitum, cumulul acestor elemente ar fi însemnat un transfer de active, în sensul TVA.

.X. S.R.L. în perioada octombrie 2012-octombrie 2014 a prestat doar servicii de depozitare și logistică în beneficiul .X. S.A., fără a transfera în drept și fără a prelua în fapt proprietatea asupra depozitului de la .X., salariații acestei societăți fiind transferați la .X. S.A. abia în octombrie 2014.

Referitor la furnizorii de bitum, societatea precizează că, chiar dacă .X. S.R.L. a intenționat să faciliteze .X. S.A. unele contracte cu furnizorii săi de bitum, acest lucru nu s-a realizat.

Or, pentru a fi calificată drept transfer de active, activitatea integrală preluată trebuia să fie independentă deja și să fi fost o structură de sine stătătoare, nu să devină astfel doar ca urmare a unei alipiri la o altă structură de elemente pe care .X. S.A. o avea deja.

Astfel, în perioada octombrie 2012 - octombrie 2014, .X. S.R.L. a fost proprietarul legal al depozitului de bitum și al tuturor bunurilor aferente acestuia, respectiv al terenurilor rezervoarelor terminale de bitum, sistemelor de încălzire și al clădirilor, al echipamentelor, structurilor de încărcare/descărcare și a autorizațiilor și al altor bunuri utilizate pentru desfășurarea activității de bitum în cadrul facilităților de depozitare de la .X., .X. S.A. nepreluând în aceea perioadă niciun activ de la .X. S.R.L.

Chiar dacă a existat o promisiune unilaterală de vânzare a depozitului din partea .X. S.R.L. către .X. S.A., datată la 08.10.2012, această promisiune a fost acceptată de .X. S.A. abia la data de 25.07.2014, prin semnarea protocolului și s-a încheiat prin contract de vânzare-cumpărare la data de 27.10.2014.

În data de 27.10.2014 s-au transferat către societate toate bunurile imobile aferente facilităților de la .X., activele mobile corporale, salariații, autorizațiile transferabile, evidențele referitoare la mijloacele fixe și la salariați.

Anterior datei de 27.10.2014, .X. S.R.L. a fost contactată de .X. S.A. să presteze servicii de depozitare și de logistică specifice activității de bitum, .X. S.R.L. prestand toate aceste servicii cu ajutorul angajaților săi, păstrându-și proprietatea asupra depozitului și tuturor facilităților aparținând acestuia, chiar dacă l-a utilizat cu titlu de exclusivitate, în beneficiul .X. S.A.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală recunosc în mod explicit în conținutul Raportului de inspecție fiscală, faptul că .X. S.A. a obținut independența în ceea ce privește desfășurarea activității de bitum abia după concretizarea transferului de activitate din octombrie 2014.

Însă organele de inspecție fiscală fac confuzie în ceea ce privește maniera în care societatea a înțeles să reglementeze dreptul de utilizare a mărcilor ".X." în relație cu activitatea desfășurată de .X. S.R.L. în depozitul de la .X., or, societatea a limitat prestatorului orice posibilitate de a se prevala de mărcile ".X.", cu atingere atât în ceea ce privește mărcile de produs, precum și orice posibilitate de a-și însuși/folosi formule și specificații de produs aparținând .X..

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu surprind realitatea economică în ceea ce privește activitatea derulată de .X. S.R.L. în perioada 2012-2014, fiind limitată de necunoașterea specificului industriei de bitum.

b) Personalul care asigură desfășurarea serviciilor de manipulare/transport logistică necesare activității de bitum erau angajații .X. S.R.L.

Societatea precizează că, potrivit interpretării CJUE, transferul activității economice de depozitare bitum ar fi trebuit urmat de desfășurarea aceluiași tip de activitate, astfel că .X. S.A. în calitate de succesor al .X. S.R.L. ar fi trebuit să preia și să continue operarea activității de depozitare bitum și, să nu o lichideze, ca și afacere preluată și potrivit contractului încheiat cu .X. S.R.L., oricând putea să renunțe la achiziționarea depozitului și la preluarea salariaților .X. S.R.L.

c) În perioada octombrie 2012-octombrie 2014, .X. S.R.L. își asuma toate riscurile cu privire la depozitarea și la manipularea bitumului în interiorul depozitului

Societatea susține că în perioada octombrie 2012 - octombrie 2014 nu avea control în totalitate asupra depozitului de bitum și nici nu putea opera această afacere, în mod independent ca o structură de sine stătătoare, așa cum cerea legea pentru a se califica drept transfer de active, neutru din perspectiva TVA o astfel de tranzacție.

d) Calificarea unei tranzacții drept transfer de active în sensul TVA presupune, între alte condiții, și ca succesorul să declare pe propria răspundere că va continua activitatea preluată și nu o va lichida imediat după preluare

Societatea arată că o condiție prevăzută de legea TVA în vederea calificării unei operațiuni drept transfer de active, fără TVA, era ca .X. S.A. să declare pe propria răspundere că va continua activitatea de bitum preluată de la .X. S.R.L. și nu o va lichida imediat după preluarea acesteia.

Condițiile cumulative prevăzute de legislația de TVA pentru ca tranzacția operată de părți în octombrie 2012 - octombrie 2014 să nu fi fost subiect de TVA nu au fost îndeplinite decât în octombrie 2014, la momentul semnării contractului și preluării activelor de la .X. S.R.L., precum și a angajaților acesteia.

Pe parcursul perioadei octombrie 2012 - octombrie 2014, societatea precizează că nu luase decizia finală în a achiziționa sau nu depozitul și facilitățile de bitum, nu preluase angajații, nu putea să-și asigure în mod independent serviciile logistice și de transport și nici nu avea control .X. asupra facilității de la .X., așadar serviciile achiziționate neâmbrăcând forma unei structuri independente, capabilă să opereze de sine stătător, neîndeplinindu-se condițiile unui transfer de active, în sensul TVA.

Interpretarea dată de CJUE principiului cooperării loiale indică faptul că autoritățile și instanțele naționale trebuie să interpreteze legislația internă în spiritul legislației comunitare relevante, iar prevederile procedurale interne nu pot face

imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de legislația comunitară, astfel că organele de inspecție fiscală au obligația respectării principiilor europene de TVA și să țină cont de obiectivele urmărite de legislația europeană, în particular, cu aplicare în cazul de față, de obiectivele avute în vedere de legislația de TVA europeană.

Referitor la efectul retroactiv, societatea subliniază că regula cum a fost interpretată de CJUE trebuie aplicată inclusiv unor raporturi juridice constituite înainte de data pronunțării hotărârii Curții, dacă se îndeplinesc condițiile necesare pentru aplicarea acestora.

.X. S.A. a derulat două tranzacții independente, a căror argumentare comercială a fost redată în detaliu, nu au existat nici un fel de avantaje de TVA, iar dacă s-ar fi îndeplinit condițiile că încă din octombrie 2012 operațiunile derulate de cele două părți să îmbrace natura de transfer de active în sensul legislației de TVA, operațiunea putea fi facturată fără TVA, ceea ce ar fi condus la un avantaj semnificativ de partea .X. S.A., respectiv aceasta nemaitrebuind să plătească o sumă semnificativă de TVA aferentă serviciilor de depozitare.

Societatea susține că potrivit jurisprudenței CJUE, recalificarea unei tranzacții care nu a reprezentat fraudă fiscală, nu atrage după sine calculul de penalități.

Societatea precizează că deși legislația fiscală din perspectiva TVA nu solicită justificarea în vreun fel a modalității de calcul a prețului unor tranzacții stabilite între părți independente, pot susține și explica cum au ajuns părțile la această sumă astfel:

- .X. S.A. și .X. S.R.L. au agreeat prețul de .X. euro pentru cei doi ani estimând un volum al vânzărilor de bitum de 50.000 tone/an, părțile agreeând că serviciile de depozitare și logistică s-ar situa la o valoare de .X. de euro/tonă bitum. Cu toate acestea, părțile nu au impus ca prețul să fie ajustat în funcție de vânzările ce urmau a se realiza efectiv de .X. S.A., fiecare asumându-și eventualul câștig sau pierdere în situația în care volumul estimat de vânzări nu ar fi coincis cu volumul efectiv ce urma a se realiza;
- prețul stabilit de părți nu a avut în vedere individualizarea unui preț unitar pe fiecare serviciu în parte, ci au stabilit un preț .X. care includea absolut toate serviciile ce urmau a fi prestate de .X. S.R.L. în perioada octombrie 2012 - octombrie 2014;
- legislația TVA nu impune stabilirea unui preț fix pe fiecare serviciu prestat, ci admite voința părților, recunoscută și de Codul civil, în ceea ce privește stabilirea unei contrapartide aferente serviciului prestat.

Societatea susține că atâta timp cât serviciile prestate de .X. S.R.L. erau extrem de importante pentru .X. S.A., fiind achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile, modalitatea de remunerare pentru aceste servicii, potrivit clauzelor contractuale, nu trebuia să influențeze analiza organelor de inspecție fiscală în concluziile acestora cu privire la acordarea dreptului de deducere a TVA către societate, deoarece stabilirea prețului reprezintă voința părților, iar prevederile contractuale sunt pe deplin conforme cu art.137 alin.(1) din Codul fiscal.

Societatea precizează că în această cauză (C-230/87, punctul 16 și Empire Stores C -33/93, punctul 18), CJUE a stabilit în ceea ce privește calculul contravalorii care servește ca bază de impozitare a TVA pentru anumite tranzacții, că aceasta este o valoare subiectivă, întrucât baza de impozitare este reprezentată

de contravaloarea care este primită cu adevărat, și nu de o sumă care este estimată pe baza unor criterii obiective.

De asemenea, precizează că așa cum CJUE a menționat la punctul 19 această sumă, pentru a fi subiectivă, trebuie să fie valoarea pe care beneficiarul serviciilor o atribuie serviciilor pe care el caută a le obține și trebuie să corespundă cu suma pe care el este pregătit să o cheltuiască în acest mod.

Societatea precizează că recalificarea naturii serviciilor de depozitare prestate de .X. S.R.L. în serviciul .X. S.A. s-a făcut de către organele de inspecție fiscală fără respectarea jurisprudenței CJUE, societatea contestând această recalificare, chiar dacă, doar în scopuri de analiză, ar accepta această recalificare, respectiv redenumirea serviciilor ca fiind de "punere la dispoziție de personal", nu înțelege baza legală și raționamentul aplicat de către organele de inspecție fiscală în recalcularea prețului acestor servicii.

Societatea contestă recalificările din raportul de inspecție fiscală cu privire la natura și prețul serviciilor și susține tratamentul fiscal al operațiunilor așa cum a fost declarat de societate, precum și dreptul acesteia de a deduce TVA aferentă serviciilor achiziționate de la .X. S.R.L., specificând că îndeplinește toate condițiile exprimate de Codul fiscal cu privire la dreptul de deducere a TVA pentru întreaga sumă înscrisă în factura de servicii emisă de .X. S.R.L.

Contestatară susține că maniera în care organele de inspecție fiscală tratează impactul asupra impozitului pe profit în urma reîncadrării pe care o propune este incompletă și astfel pune societatea în situația în care certitudinea impunerii este afectată.

Totodată, menționează că pentru suma propusă de organele de inspecție fiscală ca fiind prețul serviciilor de punere la dispoziție de personal în accepțiunea sa, organele de inspecție fiscală au recunoscut societății dreptul de deducere a cheltuielii, în timp ce, în privința celei de-a doua operațiuni, așa cum a fost recalificată, organele de inspecție fiscală au calculat drept noua amortizare lunară, o sumă egală cu amortizarea pe care societatea a înregistrat-o liniar inițial, înainte ca această reclasificare să majoreze prețul de achiziție al imobilizărilor corporale.

Societatea precizează că, întrucât sunt în discuție imobilizări corporale a căror amortizare afectează și rezultatul fiscal al perioadelor viitoare, această abordare neclară induce incertitudine și în raport cu cheltuielile cu amortizarea respectivelor imobilizări corporale la care societatea are dreptul în anii ce urmează celor controlați.

Contestatară precizează că scopul tranzacțiilor este unul economic și nu unul esențial fiscal. Faptul că prognoza unilaterală a societății privind volumele de bitum ce urmau a fi tranzacționate nu s-a materializat, pentru ca societatea să poată înregistra profit prin acoperirea cheltuielilor cu chiria depozitului de bitum, nu poate fi asumată ca fiind o înțelegere premeditată a societății cu .X. S.R.L. spre a menține pe parcursul celor doi ani această formă de colaborare, scopul economic al tranzacțiilor fiind în linie cu caracterizarea juridică a fiecărui contract sau acord pe care societatea le-a încheiat cu .X. S.R.L.

Ignorând circumstanțele economice ale cazului analizat, organele de inspecție fiscală au făcut o analiză arbitrară a speței, redând: „*chiria....care nu ar fi avut loc dacă societatea nu încheia această colaborare....,S-au acceptat costurile transferate de locator cu salariile și alte cheltuieli curente, la care s-a adăugat o marjă de profit de 2,88% pentru 2012*”.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au concluzionat nefondat că în fapt societatea ar fi intenționat să beneficieze din partea .X. S.R.L. doar de servicii de punere la dispoziție de personal, după ce în prealabil ar fi intenționat în fapt să preia controlul și riscurile aferente facilităților de depozitare ale .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală nu numai că recalifică tranzacțiile în baza unei analize arbitrare, dar menține concluzii despre noile tranzacții pe care le asumă și implicațiile lor fiscale asupra impozitului pe profit care sunt contradictorii, afectând astfel certitudinea impunerii.

Ca o primă consecință a analizei arbitrare, organele de inspecție fiscală stabilesc tranzacției de punere a dispoziție de personal pe care o asumă a fi derulată în locul celei de servicii de depozitare, un preț stabilit prin raportare la un profit mediu al societăților care derulează activități de punere la dispoziție de personal.

Așadar, autoritățile fiscale deschid posibilitatea ca orice tranzacții ale societății derulate cu părți terțe și care se abat de la prețul mediu al pieței să fie reconsiderate în măsura în care efectul lor fiscal nu maximizează impozitul pe profit pe care societatea îl plătește, societatea considerând abuzivă o astfel de abordare.

O a doua consecință a reîncadrării tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală asimilează diferența de preț negată la deducere, ca majorând valoarea imobilizărilor corporale aferente depozitului de bitum, dând drept de principiu societății la amortizarea mijloacelor fixe din anul 2012.

Societatea precizează că, în ciuda propriei interpretări care susține majorarea valorii imobilizării corporale, stabilește noua amortizare lunară la care are dreptul la nivelul celei practicate de societate în baza valorii inițiale stabilite pentru tranzacția în discuție, în locul uneia mai mari în baza regimului de amortizare aplicabil.

2. Referitor la impozitul pe profit de .X. lei și TVA de .X. lei stabilite suplimentar pentru mijloacele fixe

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că mijloacele fixe puse la dispoziția clienților nu îndeplinesc condiția de a fi active amortizabile conform art. 24 alin. (2) și art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de echipamente lăsate la dispoziția clienților, invocând art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal Codul fiscal, pe motiv că :

- aceste bunuri nu au participat la realizarea de operațiuni taxabile;
- acestea ar fi trebuit restituite societății la terminarea contractelor încheiate cu clienții.

Societatea argumentează că în perioada supusă inspecției fiscale, a achiziționat de la diverși furnizori mijloace fixe pe care, ulterior achiziției, le-a pus la dispoziția clienților săi fără a percepe un preț în acest sens.

Cu toate acestea, chiar fără a impune un preț pentru aceste mijloace fixe, societatea demonstrează faptul că punerea la dispoziție a acestor echipamente a fost realizată urmare a unei decizii a societății pe latura promovării vânzărilor produselor acesteia către clienții respectivi, care erau service-uri auto. Așadar,

punerea la dispoziția clienților a acestor echipamente a fost realizată în scopul generării de operațiuni taxabile la nivelul .X. S.A.

Societatea susține că service-urile auto reprezintă un canal de distribuție foarte important pentru .X. S.A., dat fiind faptul că prin intermediul service-urilor vânzările de produse .X. ajung în contact direct cu aceste produse, fiind în măsura să înțeleagă calitatea acestora și beneficiile aduse autovehiculelor prin utilizarea lor.

Referitor la argumentul organelor de inspecție fiscală cum că echipamentele în discuție ar fi trebuit restituite societății la terminarea contractelor încheiate cu clienții, societatea precizează faptul că până la finalizarea inspecției fiscale aceste mijloace fixe nu puteau fi restituite societății întrucât niciunul dintre aceste contracte nu a fost finalizat până la acea dată.

Societatea prezintă situația de fapt și veniturile generate de .X. S.A. ca urmare a punerii la dispoziția service-urilor a mijloacelor fixe pentru care societății i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA și i-a fost negată amortizarea, prezentând câteva cazuri concrete pentru a demonstra faptul că organele de inspecție fiscală nu au înțeles mecanismul de stimulare a vânzărilor implementat de către societate.

a) Relația contractuală .X. – .X. SRL

Societatea a încheiat în data de 28.08.2013 contractul de vânzare – cumpărare lubrifianți nr. .X. cu societatea .X. S.R.L. Obiectul acestui contract îl constituie vânzarea de către .X. S.A. către societatea .X. SRL a unei cantități de 96.000 de litri de lubrifianți marca .X. produși de către societate, contractul fiind încheiat pe o perioadă de patru ani, fiind în derulare și la data formulării contestației, iar valoarea totală este în sumă de .X. euro.

În baza acestui contract, mai exact conform clauzei 10.1. „Drepturile și obligațiile .X.”, societatea s-a obligat să pună la dispoziția .X. S.R.L. echipamente de service în valoare de .X. de euro pentru a fi utilizate de către aceasta în activitatea sa de service auto inclusiv diagnoză/ monitorizare/schimb ulei auto.

.X. S.A. a achiziționat de la .X. S.R.L. echipamentele de service necesare pentru a onora contractul încheiat cu .X. SRL și le-a predat acesteia în baza procesului verbal de predare primire încheiat în data de 25.11.2013, aceste echipamente rămânând în proprietatea exclusivă a societății, până la momentul în care cei 96.000 de litri de lubrifianți marca .X. vor fi achiziționați de către .X. SRL. Dreptul de proprietate asupra echipamentului va putea fi transferat către .X. SRL în schimbul unei sume agreeate de părți stabilită prin contract, dar doar după finalizarea contractului.

Societatea precizează că marja de profit urmare acestui contract a fost de .X. EUR, iar punerea gratuită la dispoziție a echipamentelor nu a fost decât o strategie de marketing menită să fidelizeze clienții pe o perioadă de patru ani. Astfel societatea si-a asigurat o vânzare constantă de produse la o valoare semnificativă către respectivii clienți. Astfel, așa-numita „gratuitate” stimula clientul .X. să achiziționeze o cantitate semnificativă de produse .X., și, doar condiționat de aceste achiziții, clientul se putea bucura de utilizarea gratuită a serviciului de punere la dispoziție a echipamentului. Din acest punct de vedere, valoarea serviciului de punere la dispoziție a echipamentului poate fi văzută, din perspectiva TVA, ca o reducere de preț pentru bunurile achiziționate de client de la .X. S.A.

b) Relația contractuală .X. – .X. SRL

Societatea precizează că a încheiat în data de 01.08.2014 contractul de vânzare – cumpărare lubrifianți nr. .X. cu societatea .X. S.R.L. Obiectul acestui contract îl constituie vânzarea de către .X. S.A. către societatea .X. S.R.L. a unei cantități de 162.000 de litri de lubrifianți marca .X. produși de către societate. Contractul a fost încheiat pe o perioadă de cinci ani și este în desfășurare și în prezent, iar valoarea totală a acestuia este de .X. euro.

În baza acestui contract, conform clauzei 10.1. „Drepturile si obligațiile .X.”, societatea s-a obligat să pună la dispoziția .X. S.R.L. echipamente de service în valoare de .X. de euro pentru a fi utilizate de către acesta în activitatea sa de service auto inclusiv diagnoză/monitorizare/ schimb ulei auto.

Astfel, .X. S.A. a achiziționat echipamentele de service necesare pentru a onora contractul încheiat cu societatea .X. S.R.L. și le-a predat acesteia în baza procesului verbal de predare primire încheiat între părți.

Aceste echipamente au rămas în proprietatea exclusivă a societății și sunt și la momentul actual, până la momentul în care cei 162.000 de litri de lubrifianți marca .X. vor fi achiziționați de către .X. S.R.L. Dreptul de proprietate asupra echipamentului putea fi transferat către .X. S.R.L. în schimbul unei sume agreeate de părți stabilită prin contract.

Societatea menționează că investiția efectuată are o valoare semnificativ mai mică raportată la venitul cert pe care societatea îl va obține urmare a încheierii acestui contract, marja de profit a .X. S.A. fiind de .X. EUR.

c) Relația contractuală .X. S.A. – .X. SRL

Societatea a încheiat în data de 11.06.2012 contractul de vânzare – cumpărare lubrifianți nr. 2026 cu societatea .X. S.R.L. Obiectul acestui contract îl constituie vânzarea de către .X. S.A. către societatea .X. S.R.L. a unei cantități de 6.000 de litri de lubrifianți marca .X. produși de către societate. Contractul a fost încheiat pe o perioada de cinci ani, aflat în derulare și la data formulării contestației, iar valoarea totală a acestuia este de .X. euro.

În baza acestui contract, conform clauzei 10.1. „Drepturile si obligațiile .X.”, societatea s-a obligat să pună la dispoziția .X. S.R.L. echipamente de service în valoare de .X. de euro pentru a fi utilizate de către aceasta în activitatea sa de service auto.

Astfel, .X. S.A. a achiziționat echipamentele de service necesare pentru a onora contractul încheiat cu societatea .X. SRL și le-a predat acesteia în baza procesului verbal de predare primire încheiat între părți.

Aceste echipamente au rămas în proprietatea exclusivă a societății și sunt și la momentul actual, până la momentul în care cei 36.000 de litri de lubrifianți marca .X. vor fi achiziționați de către .X. S.R.L. dreptul de proprietate asupra echipamentului va putea fi transferat către .X. S.R.L. în schimbul unei sume agreeate de părți stabilită prin contract.

Societatea precizează că investiția efectuată are o valoare semnificativ mai mică raportată la venitul pe care societatea îl va obține urmare a încheierii acestui

contract, marja de profit a .X. S.A. fiind de .X. EUR, chiar dacă s-a pus la dispoziția clientului echipamente în valoare de .X. euro.

Argumente legale cu privire la dreptul societății de deducere a TVA de .X. lei aferentă achiziției echipamentelor puse la dispoziția clienților și la lipsa obligației de a (auto) colecta TVA de către societate

Societatea precizează că unul dintre argumentele autorităților fiscale a fost faptul că *“Acestea (mijloacele fixe) ar fi trebuit restituite societății la terminarea contractelor”*, însă niciunul dintre aceste contracte nu a fost finalizat până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală în prezent și, pe cale de consecință, înapoierea mijloacelor fixe nu a fost posibilă.

În ceea ce privește demonstrarea faptului că echipamentele în discuție au fost utilizate de societate în toate contractele încheiate de către societate cu clienții săi este specificat că la momentul vânzării de către societate a întregii cantități de lubrifianți stabilită contractual, dreptul de proprietate asupra echipamentelor va putea fi transferat către clienții .X. S.A. în schimbul unei anumite sume.

Astfel, societatea susține următoarele:

- mijloacele fixe la terți au o strânsă legătură cu activitatea economică desfășurată de către societate și urmare a contractelor încheiate cu clienții săi, societatea a efectuat operațiuni taxabile considerabile reușind să comercializeze cantități importante de lubrifianți, fidelizându-și respectivii clienți pe perioade semnificative de timp;
- utilajele aflate la clienții .X. au fost folosite în activitatea de service auto desfășurată de către aceștia, către proprii clienți, la rândul lor potențiali clienți ai produselor .X., scopul acestor contracte fiind de promovare a produselor .X. (în vederea efectuării de operațiuni taxabile).

Societatea precizează că din punct de vedere al TVA, condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 145 alin. (2) și 146 alin. (1) din Codul fiscal sunt îndeplinite.

Contestatară susține că mijloacele fixe au fost și sunt utilizate în folosul promovării mărcilor .X. și implicit în vederea realizării de operațiuni taxabile, fapt pentru care consideră că și condiția substanțială este îndeplinită, iar organele de inspecție fiscală exced cadrului legal relevant în vederea acordării dreptului de deducere a TVA și în mod netemeinic și nelegal au refuzat societății dreptul de deducere al TVA aferentă acestor mijloace fixe.

Societatea susține că orice limitare a dreptului de deducere reprezintă o încălcare a principiului neutralității fiscale, ce are drept consecință dubla impozitare a operațiunilor realizate de societate.

Contestatară precizează că atât timp cât realitatea desfășurării operațiunii economice reprezentată de facturi și existența relației comerciale care a stat la baza emiterii acestor facturi au fost determinate ca atare de organele de inspecție fiscală, aplicarea unei sancțiuni precum neacordarea dreptului de deducere a TVA de către organele de inspecție fiscală, contravine în mod evident principiilor TVA reliefate în mod constant în jurisprudența CJEU în materie.

Astfel, conform deciziilor CJUE pronunțate în cazurile 95/07 Ecotrade, C-90/02 Bockemuhl dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor în general, face parte integrantă din sistemul de TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Practic,

dreptul de deducere se exercită imediat pentru TVA aferentă achizițiilor realizate de contribuabili, atât timp cât respectiva persoană este o persoană impozabilă ce realizează, în principiu, operațiuni taxabile, cum este și cazul .X. S.A.

Astfel, societatea susține că principiul neutralității fiscale a fost flagrant încălcat, deoarece organele de inspecție fiscală au profitat în mod nelegal de autoritatea deținută, refuzând societății dreptul de deducere a TVA aferentă unor achiziții efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, ignorând însă contextul economic explicat atât în contestație, cât și detaliat pe parcursul inspecției fiscale.

Societatea precizează că mijloacele fixe puse la dispoziția terților nu au fost predate în alte scopuri decât cele ale activității economice a .X. S.A., fiind puse la dispoziția clienților săi în scopul stimulării vânzărilor lubrifianților .X.. Din acest motiv, societatea consideră că este îndreptățită să își exercite dreptul de deducere a TVA la intrare, plătit la achiziționarea echipamentelor de la furnizorii săi, iar pe de altă parte, nu avea obligația să colecteze TVA pentru punerea la dispoziția service-urilor a echipamentelor în discuție, întrucât conform prevederilor art. 129 alin (5) din Codul Fiscal, atâta timp cât serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă nu sunt prestate pentru uzul propriu, consideră că opinia organelor de inspecție fiscală este injustă și societatea nu are obligația de a colecta TVA pentru punerea la dispoziția clienților săi a echipamentelor, însă este îndreptățită să își exercite dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor acelor echipamente.

Societatea invocă prevederile comunitare în domeniul TVA, respectiv, dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului, din 28 noiembrie 2006, privind sistemul comun al TVA, acestea fiind transpuse la nivel național în legislația fiecărui Stat Membru.

Societatea arată că scopul introducerii articolului 26 alin. (1) lit. (a) din Directiva de TVA a fost acela de a reglementa situațiile în care bunurile utilizate în cadrul activității economice a unei societăți ar fi folosite și în scop privat, independent de acela al desfășurării activității economice a societății, cu alte cuvinte în alte scopuri decât cele aferente desfășurării activității sale și astfel ar profita de avantaje necuvenite.

Astfel, în sensul interpretării articolului 26 din Directiva de TVA, nu este suficient ca bunuri parte a patrimoniului/activității economice a persoanei impozabile să fie *acordate gratuit* în scopul utilizării lor sau că serviciile să fie *prestate fără remunerație* de către persoana impozabilă, pentru ca tranzacția să fie considerată o prestare de servicii către sine, ci este imperios necesar ca utilizarea bunurilor și serviciile prestate să fie realizate *în folosul propriu al persoanei impozabile*, sau, mai general, *în alte scopuri decât desfășurarea activității economice a persoanei impozabile*.

În continuare, societatea invocă în susținere jurisprudența europeană în materie de TVA, respectiv:

- în Cauza C-40/09 Astra Zeneca UK Limited împotriva Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, „*trebuie observat faptul că prevederea menționată anterior* (și anume art. 26 al Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, art. 6, alineatul (2) din a Șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare) *devine aplicabilă atunci când sunt îndeplinite două condiții distincte: în primul rând, scopul*

privat sau oricum în afara scopului întreprinderii al utilizării serviciului sau a bunului, [...] în al doilea rând, caracterul gratuit al operațiunii."

- în cauza C-371/07, Danfoss A/S, AstraZeneca A/S împotriva Skatteministeriet, CJUE menționează cu privire la dispoziția în speță că aceasta „consideră anumite operațiuni pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contraprestație reală, ca fiind livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate cu titlu oneros. Obiectivul dispoziției menționate este să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun sau care furnizează servicii în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final care își procură un bun sau un serviciu de același tip, pe de altă parte”.

- cauza C-50/88 Heinz Kuhne, Munich, și Finanzamt Munchen (Tax Office, Munich), în care CJUE precizează că „este clar din structura Directivei a Șasea că acea prevedere are ca scop prevenirea neimpozitării bunurilor unei afaceri utilizate în scop privat, și prin urmare a impus taxarea utilizării private a acestor bunuri doar atunci când taxa plătită la achiziția lor a fost dedusă”, precum și cauza C-20/91 Pieter de Jong and Staatssecretaris van Financien în care se menționează că „scopul articolului 5(6) al Directivei a Șasea” (actualul art. 26 din Directiva de TVA) „este de a asigura tratamentul egal între o persoană impozabilă care utilizează bunurile parte din activele folosite în cadrul unei activități economice în scop privat, și un consumator obișnuit care achiziționează bunuri de aceeași natură. În urmărirea acestui obiectiv, acea prevedere împiedică persoana impozabilă care a dedus TVA la achiziția bunurilor utilizate pentru afacerea sa, să evite plata TVA atunci când utilizează acele bunuri în scopuri private, și mai mult o pune în imposibilitatea de a beneficia de avantajele necuvenite prin comparație cu un consumator obișnuit care cumpără bunuri și plătește TVA aferentă.”

- cauza C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG împotriva Finanzamt Neustadt, unde CJUE precizează că scopul prevederilor în discuție este de a asigura un tratament egal între persoanele impozabile și consumatorii finali, în sensul prevenirii situațiilor de netaxare a bunurilor afacerii utilizate în scopuri private și a serviciilor prestate gratuit de către o persoană impozabilă în scopuri private.

- cauza C-155/01, Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL împotriva Finanzlandesdirektion für Tirol, în care CJUE reiterează interpretarea dată în cauza C-258/95, precizând încă o dată că prevederile art. 26 din Directiva de TVA au fost implementate în scopul prevenirii situațiilor de netaxare a bunurilor afacerii utilizate în scopuri private.

- cauza C-269/00 Wolfgang Seeling împotriva Finanzamt Starnberg, și cauza C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB împotriva Riksskatteverket Case.

De asemenea, societatea susține că începând cu 1 ianuarie 2011 România și-a aliniat la prevederile europene propriile dispoziții fiscale în materie de TVA cu privire la serviciile prestate către sine, până la acel moment legislația din România fiind contrară celei comunitare în ceea ce privește încadrarea unei tranzacții în sfera de operațiuni taxabile privind serviciile prestate către sine, textul de lege cuprinzând și situațiile în care o persoană impozabilă utilizează bunurile care fac parte din activele sale pentru a le pune la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane.

În consecință, societatea consideră că a pus la dispoziția clienților săi echipamentele în vederea promovării vânzărilor propriilor produse, situație care

permite exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției acelor echipamente. Prin urmare, invocarea de către organele de inspecție fiscală a neîndeplinirii de către societate a cerințelor de ordin substanțial prevăzute de Codul Fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în cazul .X. S.A. specific este nelegală.

Mai mult, societatea susține că nu are obligația de a (auto) colecta TVA pentru punerea gratuită la dispoziția clienților săi a echipamentelor.

Astfel, orice altfel de interpretare decât cea argumentată de societate mai sus ar fi contrară interpretării ce trebuie dată legislației de TVA, așa cum reiese din jurisprudența invocată.

Societatea precizează că a obținut și de asemenea urmează să obțină nu doar venituri considerabile ci și profit, în baza prevederilor art. 19 alin. 1) din Codul Fiscal și este îndreptățită să deducă cheltuielile aferente acestora deoarece sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Mai mult, consideră că mijloacele fixe predate de către .X. S.A. către clienții săi îndeplinesc cumulativ condițiile menționate de art.24, alin. 2 din Codul Fiscal, în speță:

- sunt deținute și utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative;
- au o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;
- au durată normală de utilizare mai mare de un an.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat realitatea economică și comercială a tranzacției și s-au bazat doar pe o interpretare limitativă asupra definiției mijlocului fix amortizabil, concluzionând în mod complet eronat situația de fapt.

Așadar, societatea solicită organului de soluționare a contestației să analizeze toate documentele aferente mijloacelor fixe aflate la terți, redate cu titlu de exemplu în contestație, să constate situația contractuală/ comercială dintre părți, să analizeze corespunzător studiile de investiție efectuate de către .X. S.A. pentru contractele încheiate cu terții și să se constate efectiv marja de profit obținută de către societate urmare a încheierii acestor contracte.

3) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru servicii de asistență prestate de .X., societatea consideră neîntemeiate concluziile organelor de inspecție fiscală cu privire la neadmiterea integrală spre deducere a serviciilor prestate de grup, în speță .X. („.X.”), anterior denumită .X. .X. SA, pentru perioada 2012 – iunie 2015.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au concluzionat asupra neadmiterii la deducere a cheltuielilor aferente unor servicii de care a beneficiat, fără o analiză temeinică a documentelor justificative puse la dispoziție și fără a înțelege astfel natura și beneficiul prestărilor din prisma specificului activităților desfășurate în România, în perioada 2012 – iunie 2015.

Mai mult, consideră că organele de inspecție fiscală nu au avut disponibilitatea înțelegerii pe de-a-ntregul a specificului activității desfășurate local și astfel a necesității asistenței primite din partea grupului și susține că pentru a implementa o strategie operațională segmentată și coerentă cu obiectivele de

afaceri, grupul .X. a creat un centru de servicii/ asistență la nivelul societății .X. din Franța, în cadrul căruia s-au dezvoltat competențe specifice pe diverse arii de activitate ale industriei de lubrifianți, mai ales în ceea ce privește activitățile de marketing și alte funcții administrative. Astfel, prin angajații săi această societate a grupului poate oferi asistență specifică fiecărei societăți a diviziei.

.X. S.A. susține că nu doar beneficiază de suportul specializat în aceste domenii ca răspuns la solicitarea sa punctuală, ci este în același timp conectată de .X. într-un mod activ, prin facilitarea de întâlniri de lucru și schimb de experiență la activitățile similare prestate de către alte unități operaționale din grup și poate astfel urmări și implementa ceea ce găsește rezonabil și pentru piața de lubrifianți și bitum din România, pentru creșterea competitivității locale.

Maniera de centralizare a serviciilor la nivelul .X., este în linie cu prevederile paragrafului 7.2 al Capitolului VII „Considerații speciale asupra serviciilor intra-grup” din „Liniile Directoare pentru companii multinaționale și administrații fiscale privind prețurile de transfer, emise de Organizația privind Cooperare și Dezvoltare Economică”, care admit că *„o companie multinațională poate să pună la dispoziția membrilor săi o gamă extinsă de servicii, în mod special, de natură administrativă, tehnică și comercială.”*

Costurile furnizării acestor servicii pot fi inițial suportate de firma-mamă, de o companie special desemnată din grup (un centru de prestări servicii al grupului) sau de o altă companie din grup. O companie independentă care are nevoie de un serviciu îl poate achiziționa de la un prestator specializat sau îl poate executa compania intern. Într-un mod similar, un membru al unui grup multinațional, care are nevoie de un serviciu, îl poate achiziționa direct sau indirect de la companii independente, sau de la una sau mai multe companii afiliate din același grup multinațional (intra-grup), sau îl poate executa compania intern.”

Societatea susține că la momentul 2005, societatea a agreeat un anumit cadru contractual și o anumită manieră de documentare și facturare a prestării, luând în considerare și poziția acționarului Lustic Invest SA (terț grupului .X. și care a deținut 49% din acțiunile Societății până în 2011).

În urma inspecției fiscale generale desfășurată pentru perioada iulie 2005 – august 2008, cheltuielile pentru această asistență nu au fost admise la deducere. Având în vedere importanța pe care societatea o atașează acestei asistențe pentru creșterea activității locale, (strategie pe termen lung care s-a și materializat, așa cum vom arăta mai departe în cadrul acestei contestații), a contestat concluziile raportului de inspecție.

În instanță, societății nu i s-a dat câștig de cauză. Deși .X. S.A. a considerat această decizie injustă, după finalizarea respectivului proces în instanță, a renunțat prin rectificare la dreptul de deducere și pentru anii 2009, 2010 și 2011.

.X. S.A. a făcut demersurile necesare și în colaborare cu reprezentanții grupului a reconsiderat cadrul contractual în linie cu standardele Grupului, dar și maniera de formare a prețului, respectiv de alocare a costurilor, încercând să depună toate diligențele pentru ca precedentul litigiu să nu se mai repete.

Pentru aceasta, a avut în vedere prevederile exprese ale legislației fiscale locale precum și toate recomandările relevante la nivel internațional, emise de către

Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică ("OCDE") precum și poziția inspectorilor fiscali atât din România cât și din Franța.

Societatea arată că începând cu anul 2012, pe linia serviciilor prestate de grup, există două contracte diferite: unul de cercetare și unul de asistență generală, dar separat, există un contract al directorului general pentru servicii de management executiv local.

Obiectul contestației îl reprezintă prezentarea argumentelor privind prestarea efectivă și beneficiile avute, pentru care societatea consideră că are dreptul să deducă și cheltuielile aferente celorlalte tipuri de servicii prestate în baza contractului de asistență generală. În speță, acestea cuprind următoarele tipologii importante, după cum au fost contabilizate distinct și pe analitice de către societate:

a) asistență generală – cumul de servicii ale departamentelor de specialitate din .X. prestate în beneficiul .X. S.A., mai puțin serviciile privind promovarea prin parteneriate cu competiții motorizate sportive – contabilizate distinct (care nu s-a admis la deducere) și parteneriate cu producători auto – contabilizate distinct (care s-a admis la deducere). Denumirea din contabilitate de „asistență generală” nu are în vedere lipsa de specificitate a prestărilor în relație cu societatea .X. S.A., ci faptul că această categorie înglobează mai multe tipologii de servicii, prestate de mai multe departamente de specialitate în diverse arii specifice industriei în care activează societatea.

b) competiții motorizate sportive – promovarea prin intermediul competițiilor sportive cu notorietate incontestabilă atât în România cât și global (Formula 1, Paris Dakar, etc.)

Societatea precizează că din anul 2012, în baza noului cadru contractual, maniera de stabilire a prețului de transfer este una transparentă, monitorizată de grup an de an, urmărind în același timp colectarea documentelor justificative relevante prin efortul inclusiv al personalului operațional local care corespundează periodic cu angajații prestatorului afiliat, .X..

Pentru toate serviciile prestate de către .X. anual, societatea emite o broșură detaliată, care conține:

- modalitatea de alocare a costurilor aferente serviciilor de asistență prestate – în linie cu clauza de preț stabilită prin cadrul contractual;
- costurile efective ale .X. S.A. pentru fiecare an în baza modalității de stabilire a prețului agreeată;
- structura executivă a fiecărui departament care prestează serviciile respective din Franța, prezentată organelor de inspecție fiscală.

Costurile interne includ cheltuielile cu salariile și contribuțiile sociale ale angajaților .X., iar costurile externe includ unele costuri administrative (denumite la nivel internațional și „overheads”), precum cheltuieli cu transportul, cheltuieli cu chiria birourilor, etc., dar și costuri cu sub-contractorii terți la care angajații .X. apelează când nu au competența internă spre a oferi anumite arii de asistență societăților beneficiare.

O dată identificate aceste costuri cu serviciile, pasul următor este facturarea costurilor directe, respectiv costuri cu prestarea de asistență în beneficiul unui

singur beneficiar, respectiv unei singure societăți. Spre exemplu, costurile cu cheltuielile de management suportate de România pentru serviciile directorului general sunt bineînțelese costuri directe.

Pe de altă parte, costurile angajate la nivelul .X. pentru diversele tipuri de servicii de asistență prestate în beneficiul tuturor societăților grupului, inclusiv .X. S.A., sunt costuri indirecte.

Așadar, pornind de la aceste considerații, societatea se consideră îndreptățită să considere rezonabilă maniera de alocare indirectă a costurilor prestate de .X., prin utilizarea cheilor de alocare numite în broșurile anuale care explicitează tarifele. Cheile de alocare la rândul lor au în vedere maniera în care sunt obținute beneficiile, respectiv procentul relativ al vânzărilor către terți realizate de .X. S.A. în totalul vânzărilor societăților beneficiare în fiecare an, valoric sau pe tonajul realizat, pentru acele prestări în care se poate considera rezonabilă această cheie de alocare, sau proporționalitatea timpului lucrat pentru acele prestări în care această măsură este mai reprezentativă.

Societatea precizează că mențiunea organelor de inspecție fiscală privind alocarea în procente diferite de la un an la altul, cu oarecare echivoc, indică o neînțelegere a rezonabilității acestei situații. În fapt, întrucât cheia de alocare angajată cu precădere este reprezentată de procentul relativ al vânzărilor locale în totalul vânzărilor realizate de beneficiari, este normal ca tariful perceput societății .X. S.A. să reprezinte un procent diferit din totalul costurilor prestatorilor de la un an la altul.

Un alt aspect considerat important din punct de vedere al manierei de stabilire a prețurilor și implicit cu impact asupra tarifelor percepute, este marja de profit alocată de către .X. și baza de costuri la care aceasta se aplică. Așa cum a fost prezentat în cadrul inspecției, societatea admite alocarea de către .X. a unei marje de profit de 5% doar pe costurile interne ale .X., respectiv pentru activitățile pe care .X. creează valoare adăugată.

Societatea susține că tarifele percepute nu includ alocări de costuri ale acționarului.

Contestatarul susține că organele de inspecție fiscală au luat la cunoștință demersul întreprins la nivelul grupului .X. de a factura către .X. S.A., doar costurile cu serviciile prestate în plus față de cele la care societatea .X. S.A. are acces oricum prin simpla apartenență la grup, respectiv cele care se prestează dată fiind relația juridică de afiliere a societăților, numite și costuri de administrare (stewardships).

Astfel de servicii au existat în perioada 2012 – iunie 2015, însă nu au fost facturate, fiind deduse din cuantumul .X. al costurilor înainte de alocarea efectivă. Pentru anul 2014, spre exemplu, organele de inspecție fiscală au reținut: *“Din aceste costuri (interne + externe) rezultate în sumă de .X. euro au fost eliminate costurile de administrare (stewardships) în sumă de .X. eur rezultând un cost de bază de .X. eur la care s-a aplicat o marjă de 5%...”*

Societatea consideră că pentru serviciile de asistență neadmise la deducere, tarifele percepute au fost prezentate organelor de inspecție fiscală și sunt:

- agreeate cu .X. în linie cu prevederile OECD în materie,
- comunicate într-o manieră transparentă și susținută de la un an la altul de către prestator,

- detaliate pentru fiecare tipologie și pentru fiecare beneficiar în parte, inclusiv .X. S.A.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală au descalificat documentele prezentate întrucât reprezintă cu precădere asistență furnizată pe cale electronică prin comunicare directă între angajații locali ai .X. S.A. și omologii lor din .X., considerând că este perimat a avea așteptări ca societatea să se supra-formalizeze în rapoarte de lucru pe hârtie care să circule astfel de la prestator la beneficiar.

Societatea menționează că tocmai posibilitatea ca .X. să ofere prin specialiștii săi asistență promptă angajaților locali ai .X. S.A., la solicitări presante, dar și pentru realizarea unor proiecte mai ample, reprezintă avantajul competitiv de care .X. S.A. se bucură, dată fiind dinamica activității locale. Mediul electronic de comunicare: directă – uneori în timp real, incrementală – pe măsură ce beneficiarul identifică probleme noi pentru care solicită asistență, distribuită – respectiv comunicare prin care se poate transmite o solicitare de asistență complexă în atenția mai multor specialiști ai .X. cu competențe complementare, facilitează furnizarea de asistență.

Societatea susține că asistența pe care .X. prin specialiștii săi o acordă societății și care este facturată ca atare reprezintă o implicare activă și susținută a prestatorului în susținerea activității beneficiarului, această concluzie putând fi susținută de angajații societății implicați în activitatea operațională și care sunt beneficiarii direcți ai acestei asistențe. În mod justificat, prestatorul afiliat .X. este îndreptățit a fi remunerat de către societate pentru aceste servicii prestate.

În susținere, societatea invocă paragraful 7.13 al Capitolului VII „*Considerații speciale asupra serviciilor intra-grup*” din „*Linii Directoare pentru companii multinaționale și administrații fiscale privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică*”, care admit că atâta timp cât nu vorbim de asociere pasivă în prestare, ci de implicare activă care „*are rolul de a potența potențialul de a genera profit al societăților beneficiare*”, este rezonabil să se admită că trebuie să existe o cheltuială care să remunereze serviciul prestat.

Societatea precizează că constatarea finală a organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere, pe motiv că societatea nu a dovedit prestarea efectivă și beneficiile rezultate, consideră că este neîntemeiată, în susținere, expunând natura asistenței oferite de .X., precum și beneficiile materializate la nivelul .X. S.A., în contextul activității derulate local.

Societatea prezintă exemple de proiecte de asistență care surprind prestările către .X. S.A. pentru cele două categorii neadmise la deducere și susține că dat fiind că a luat hotărârea să se implice în activitatea de bitum în cursul perioadei controlate, a avut nevoie de ajutor constant din partea .X.. Fiind o linie de business nouă, angajații locali au avut nevoie de asistență pentru a pune la punct toate detaliile operaționale și comerciale derulării acestei activități noi. În mod particular, societatea avea nevoie să decidă spre exemplu asupra celor mai potrivite echipamente de protecție pentru angajații săi implicați în manipularea bitumului și să instruiască angajații despre riscurile specifice.

Proiectul de asistență privind măsuri de limitare a pierderilor operaționale de bitum – .X.

Din punct de vedere operațional, societatea susține că trebuia să se asigure că limitează pierderile operaționale de bitum, .X. având experiența derulării de proiecte de asistență similare pentru activități de bitum inițiate cu mult mai mult timp înainte, în alte țări din Uniunea Europeană și anume, în Franța, Anglia, Germania.

Nevoia acestui proiect de asistență este fundamentată pe faptul că în derularea unei activități noi societatea se expune unor riscuri mai mari inițial dacă nu are experiență specifică. În lipsa asistenței primite din partea .X. probabilitatea ca unele riscuri să se materializeze în sfera activităților de descărcare a vagoanelor, încărcarea tancurilor de depozitare, încărcarea cisternelor rutiere cât și în activitatea de depozitare, ar fi fost mai mare.

În baza asistenței, societatea a învățat cum să identifice cauzele și implementeze modalitățile de evitare a pierderilor de bitum din cauza posibilelor fisuri ale tancului de depozitare sau a izolației acestuia, cum să evite incendiile sau exploziile și să ia măsuri de siguranță în acest sens.

În cadrul acestui proiect, .X. S.A. a avut șansa de a beneficia de asistență prin transfer de cunoștințe de la profesioniști în domeniu și astfel de a dobândi cunoștințe tehnice și comerciale necesare dezvoltării acestui tip de afacere cu bitum în România.

De asemenea, în perioada 2013 – 2014 .X. a facilitat organizarea unor întâlniri de lucru și cursuri în România, prezentând probleme care pot apărea în desfășurarea vânzării de bitum, strategii de vânzare, informații privind evoluția prețurilor.

Proiecte de asistență relevante pentru activitatea de marketing și vânzări de lubrifianți

Societatea susține că, la nivel European a fost emis îndrumarul „.X.” care are ca scop să separe costurile activităților de management, control și alte activități de coordonare de acele costuri care privesc servicii care răspund unei nevoi locale a societății, respectiv „nevoia de a vinde” de a maximiza vânzările de lubrifianți, prin activități de promovare și marketing specifice, prin strategii segmentate în funcție de canalul de vânzare, strategii de negociere cu parteneri importanți, etc.

Pentru o înțelegere mai clară a naturii și beneficiilor rezultate din astfel de servicii, societatea prezintă câteva tipuri de servicii de asistență în marketing oferite de către .X. în beneficiul .X. S.A., astfel:

- înainte de demararea procesului de comercializare locală a unei game de produse, .X. pregătește cu specialiștii săi și transmite către departamentul de vânzări din România specificațiile și proprietățile gamei respective de lubrifianți.
- .X. intermediază și legătura între societate și alte entități ale grupului care au pătruns cu succes pe piețele locale din alte state cu aceeași gamă de produse.
- .X. primește din partea .X. suport substanțial în vederea introducerii cu succes pe piața din România a produselor .X., a le comercializa și evident a obține venituri impozabile, primește informații despre industriile în care aceste produse pot fi folosite, primește o listă a potențialilor clienți ai .X. în alte state și care sunt prezenți și în România precum și informații referitoare la persoanele de contact ale .X. care pot oferi suport susținut pe întreg procesul de vânzare.

Societatea menționează că inclusiv broșurile de prezentare ale produselor sunt transferate în format digital, pre populate cu fotografii în vederea inserării textelor relevante în limba română spre prezentare către potențiali clienți.

- .X. negociază cu producătorii de utilaje (macarale, tractoare etc.) și obține, urmare a testărilor efectuate de aceștia, certificări care atestă ca produsele .X. sunt propice pentru a fi utilizate pe utilajele lor, folosind în promovarea locală către clienții săi industriali numeroase astfel de omologări obținute cu asistența .X..

- .X. oferă suport departamentului de vânzări local prin derularea de cursuri specializate pe performanța în vânzare sau atragerea de clienți și consideră că beneficiile de care .X. S.A. a avut parte în baza contractului de asistență generală cu .X. pe întreaga perioadă supusă inspecției fiscale sunt măsurabile și indubitabile.

Contestatară precizează că specificul activității de producție și comercializare lubrifianți și bitum mai recent, aduc cu sine o serie de riscuri pe care societatea trebuie să le gestioneze eficient, materializarea acestor riscuri ducând inerent la pierderi de resurse materiale și poate afecta reputațional societatea. Un management eficient al riscurilor include și proceduri de prevenție, pe care societatea le implementează local. În măsura în care societatea se poate promova extern în fața clienților ca implementând aceste activități de prevenție conform unor standarde recunoscute în materie, poate crește încrederea clienților. Așadar, nevoia societății în proiectul de asistență pentru managementul siguranței în fabrică (ISSRS) a fost de a se asigura că standardele avute ca reper pentru managementul siguranței sunt implementate corect.

Societatea precizează că acest proiect s-a desfășurat în 4, 5 și 6 aprilie 2012 și a facilitat societății o serie de cunoștințe privind managementul siguranței în cadrul activității desfășurate local. Proiectul a fost necesar a fi implementat pentru a stabili cel mai înalt grad de siguranță în productivitate și a rezultat o eficiență crescută în muncă. Urmare acestui proiect, societatea a verificat dacă standardele impuse în manualul ISSRS sunt respectate și a efectuat îmbunătățiri conform evoluției tehnologice, pentru a crește competitivitatea și competența angajaților și pentru a reduce riscul producerii de accidente la locul de muncă.

Referitor la comentariile organelor de inspecție fiscală *„Pentru aceasta din urma categorie de servicii, documentele ce provin de la societatea franceză au un caracter general, se referă la grup, nefiind elaborate strict pentru activitatea din România .X. SA”* societatea consideră că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au menționat în raportul de inspecție fiscală faptul că din documentele puse la dispoziție în decursul desfășurării inspecției fiscale nu rezultă beneficiile societății urmare prestării acestor servicii.

Societatea precizează că în activitatea sa de comercializare interacționează cu transportatori, cu care implicit încheie contracte, cu anumite riscuri și obligații atașate. O slabă atenție acordată negocierii riscurilor și obligațiilor, poate prejudicia ulterior societatea când unele riscuri se materializează din vina transportatorilor, angajații societății implicați în acest proces trebuind să aibă cunoștințele necesare pentru a aborda contractarea transportatorilor în mod riguros.

Societatea precizează că Proiectul de asistență pentru îmbunătățirea relației contractuale cu transportatorii – SEPIA s-a desfășurat în data de 4 decembrie 2012 la sediul .X. în Franța, cu participarea reprezentanților .X. S.A., proiectul “SEPIA

Training” constând în instruire de specialitate privind managementul transportului produselor societății, gestiunea negocierii contractelor de transport privat, cât și public, delimitarea obligațiilor fiecărei părți contractuale, pe de o parte a societății, iar pe de altă parte ale transportatorilor și în același timp gestionarea măsurilor de securitate a produselor.

Acest training s-a adresat în mod special juriștilor și operatorilor ce fac parte din cadrul societății și asigură securitatea operațiunilor de transport, încât să fie în concordanță cu reglementările naționale și internaționale, fiind oferită asistență prin instruire cu privire la interdicția de subcontractare în transport, interacțiunea în mod direct cu transportatorul final, negocierea condițiilor de plată, indexarea combustibilului, protocolul de securitate în domeniul transportului, consiliere în securitatea transportului, orele de întârziere sau așteptare și penalitățile aferente acestor timpi pierduți, interzicerea supraîncărcării, cât și asupra eventualelor servicii suplimentare.

Referitor la comentariile organelor de inspecție fiscală *„Transmiterea acestor documente de societatea mamă către filiala sa din România, nu denotă prestarea unor servicii în plus față de cele la care societatea era îndreptățită în calitate sa de membră a grupului. De asemenea, chiar dacă societatea ar fi folosit aceste documente, acest lucru l-ar fi făcut doar în virtutea apartenenței sale la grup iar în situația în care ar fi fost o persoană independentă nu ar fi avut nevoie de astfel de documente”*, societatea menționează că .X. nu a facturat transmiterea unor documente generale, ci a investit timp și resurse în vederea instruirii persoanelor responsabile pe această arie din cadrul societății, având în vedere specificitatea activității operaționale locale.

Documentația ce a stat la baza acestui proiect nu reprezintă simple documente publice aceste fiind documente proprietare, confidențiale, ce nu pot fi accesate din alte surse și nici distribuite către terți, pregătite de .X. special pentru nevoile societăților din grup care contractează cu transportatori, deci inclusiv pentru .X. S.A.

Societatea precizează că tipologia produselor pe care le produce și comercializează aduce cu sine o serie de riscuri privind potențiale riscuri ecologice, demarând astfel Proiectul de asistență pentru gestiunea riscurilor ecologice - “Fiche de Donnees de Securite Etendues” în luna aprilie 2013 și care s-a desfășurat în datele de 9 – 10 aprilie 2013, facilitând societății cel mai înalt grad de pregătire privind respectarea standardelor pentru protejarea mediului înconjurător, proceselor și echipamentelor, societatea fiind instruită și putând să se axeze pe implementarea unor noi tehnologii, reducând astfel riscurile producerii unui accident ecologic.

De asemenea, societatea susține că a inițiat Proiectul de asistență pentru gestiunea riscului de fraudă și implementarea de măsuri anticorupție care s-a desfășurat la începutul anului 2014, în Ungaria, făcând parte dintr-o serie de trei proiecte de asistență pe aceeași temă. Celelalte două au avut loc în aceeași perioadă pentru alte entități .X. și au fost susținute în Polonia respectiv în Rusia, societatea luând parte doar la acest proiect prin trei reprezentanți locali, în vederea stabilirii și implementării conduitei privind prevenirea fraudei și corupției la nivelul .X. S.A.

În cadrul acestui proiect de asistență, a învățat cum poate implementa un control intern eficient asupra potențialelor fraude, precum și în relație cu partenerii săi comerciali, oferind asistență cu privire la măsuri de implementat pentru combaterea fraudei și corupției, acestea fiind aplicabile tuturor departamentului de achiziții ale societății.

Asistența a cuprins furnizarea de informații cu privire la forma și conținutul formularelor interne pentru evitarea riscului de fraudă și corupție în relațiile cu companiile partenere, rolul controlului intern, al clientului sau furnizorului, diferite procedee de auditare și raportare în cadrul societății, cât și o amplă analiză a riscului de corupție pentru achiziții.

.X. S.A. a participat la această instruire datorită necesității menținerii imaginii sale, un incident de natura fraudei sau corupției putând afecta iremediabil activitatea economică a societății în România.

Societatea precizează că are nevoie de un management financiar și management al vânzărilor eficient, angajații locali având nevoie de instruire de specialitate pentru a gestiona corect probleme, precum gestiunea riscului de curs valutar, adaptarea strategiei de vânzare la specificul local, etc., proiecte implementate de .X..

Societatea precizează că are nevoie să își stabilească în vânzare o strategie coerentă cu structura pieței, nevoile clienților locali, circumstanțele economice locale, etc., astfel că în cadrul Proiectul de asistență pentru a realiza diagnoza pieței din România „Lubes in the box” pentru a realiza diagnoza pieței din România „Lubes in the box”, personal calificat de la nivelul .X. a vizitat sediul .X. S.A. în vederea analizării împreună cu reprezentanții societății a pieței lubrifianților din România.

Urmare a întrunirilor, a muncii de teren efectuate și a studiilor de piață analizate, reprezentanții .X. au pus la dispoziția societății un raport împreună cu un set de recomandări.

De asemenea, întrucât avea nevoie de competențe specifice pentru vânzarea de aditivi și carburanți speciali, adresându-se unor categorii distincte de clienți datorită utilizărilor lor particulare, societatea susține că a fost inițiat Proiectul .X. Additifs et Carburants Speciaux (TACS) s-a desfășurat la începutul anului 2014, în intervalul 25-27 februarie la centrul de cercetare al companiei .X. din localitatea Givors, în apropiere de Lyon.

Acest proiect s-a axat pe dezvoltarea de noi cunoștințe tehnice și comerciale în ceea ce privește aprofundarea unor noi domenii de activitate prin comercializarea aditivilor și carburanților speciali pe piața din România.

Inițierea în dezvoltarea respectivului proiect a avut loc în parteneriat cu managerii din divizia de consultanță și asistență din cadrul companiei .X. și anume, ENCO, ce au contribuit la aprofundarea cunoștințelor teoretice din acest segment de piață.

Acest proiect a reprezentat o bună oportunitate pentru .X. S.A. de a se informa în privința unor noi arii de activitate în ceea ce privește comerțul cu produse petroliere, altele decât lubrifianții. Astfel, pentru o mai bună înțelegere a noilor domenii, prin intermediul acestui proiect au fost prezentate diferite modalități de rezolvare a problemelor ce pot apărea în diferite departamente din cadrul societății. În cadrul proiectului au fost dezbătute combaterea problemelor și rezolvarea acestora în cadrul sectorului tehnic și comercial în ceea ce privește activitatea cu

combustibili speciali și aditivi, cât și în cadrul altor domenii producătoare de venituri. Departamentele de combustibili speciali și aditivi sunt prezentate ca o particularitate în cadrul .X., iar pentru .X. S.A. reprezentând o nouă ramură de activitate, având în vedere domeniul societății în ceea ce privește comerțul cu fluide speciale.

Proiectul .X. Additifs et Carburants Speciaux s-a materializat prin eficientizarea proceselor pentru cele două departamente în ramurile de activitate prezentate în rândurile anterior menționate, cât și implementarea practica a metodelor/politicilor/standardelor dezvoltate de grupul .X..

De asemenea, a fost inițiat Proiectul de asistență pentru instruire în vânzarea de lubrifianți industriali ce a avut în vedere lubrifianții industriali s-a desfășurat în perioada 24 – 25 martie 2015 în capitala Franței, Paris, prin acest proiect oferindu-se asistență prin instruire cu privire la strategia de vânzare pentru uleiurile industriale, cu specificul fiecărei industrii, respectiv industria uleiurilor industriale, industria chimică, industria alimentară, piața lubrifianților vâscoși (vaseline), industria hârtiei și a diferitelor materiale asimilate, industria lemnului, piața produselor farmaceutice și cosmetice, industria feroviară, piața maselor plastice, industria aluminiului și a metalelor neferoase, industria minieră, industria producătorilor de utilaje și echipamente din domeniile automotivă și aviație, industria oțelului, piața metalurgiei, industria textilă și industria energiei, petrolului și gazelor.

De asemenea, contestatara menționează că prin aportul .X., societățile din grupul .X., inclusiv .X. S.A., a devenit un partener consacrat în raliul Dakar, un eveniment legendar, în vârful piramidei întrecerilor sportive. Scopul acestui parteneriat a fost acela de a promova unul dintre produsele fabricate și comercializate și de către societate, produs denumit .X..

.X. S.A. precizează că din 2009, în baza parteneriatelor negociate prin .X. și de care societatea beneficiază, uleiul .X. a fost promovat permanent în campionatul MotoGP, în competiții de motociclete, alături de echipa LCR Honda condusă de .X.. Motocicleta folosită în cursa, este concepută de inginerii de la Honda în parteneriat specialiștii grupului pentru uleiul .X., respectiv echipa tehnică de dezvoltare a .X..

.X. S.A. precizează că beneficiază de un suport susținut din partea .X. în vederea promovării sale în mediul online. Astfel societatea primește regulat materiale de marketing ce pot fi utilizate pentru promovare în mediul electronic, cu grafică, animație, video, pe care .X. le dezvoltă.

Pentru motivele prezentate, societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.02.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F_.X./29.02.2016, exonerarea societății de la plata sumelor detaliate și a accesoriilor acestora, restituirea sumelor în situația în care acestea vor fi achitate sau executate, iar prin adresa nr. FN/06.07.2016, în baza art.9 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, solicită organului de soluționare a contestației competent, audiență pentru susținerea contestației.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./29.02.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a

Finanțelor Publice .X., au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F_.X./29.02.2016 și contestate de societate, astfel:

Perioada verificată:

- 01.01.2009 - 30.06.2015 - pentru impozit pe profit
- 01.01.2010 - 30.06.2015 - pentru TVA.

În perioada 01.01.2009 - 30.06.2015 veniturile au fost realizate pe trei sectoare de activitate: vânzarea producției de lubrifianți, vânzarea mărfurilor lubrifianți și vânzarea bitumului, cheltuielile efectuate fiind aferente activității desfășurate de societate, marja din valorificarea producției și din activitatea comercială fiind tratate separat pe ani fiscali.

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe rulaj cont 21401010 "mobilier și alte instalații auxiliare" contravaloarea aparatelor și instalațiilor lăsate la dispoziția clienților, amortizarea acestora fiind tratată parțial ca și nedeductibilă fiscal, societatea nedisponând de aceste utilaje care au fost achiziționate în perioada iulie 2010 - decembrie 2014 în valoare totală de .X. lei, TVA aferentă de .X. lei și care constau în: dispozitiv pentru aer condiționat auto (.X. lei fără TVA), geantă cabluri și Kit în sumă de .X. lei achiziționată în data de 01.01.2010 de la .X. SRL și lăsată la dispoziția clienților, aparat lexia ford achiziționat de la Automotive SRL în data de 02.12.2010 și lăsat la dispoziția acestuia, aparat geometrie roți în valoare de .X. lei achiziționat de la .X. SRL și lăsat la dispoziția clientului .X., cabină de vopsit și scule în valoare de .X. lei, achiziționat în data de 19.04.2011 și lăsat la dispoziția furnizorului Automotive SRL, aparat schimbare lichid frână, elevator diverse echipamente în sumă de .X. lei achiziționat în data de 01.10 și 02.11.2011 de la .X. SRL și lăsat la dispoziția acestuia, elevator monty 2KIT diagnostic în valoare de .X. lei achiziționat în data de 02.02.2012 și lăsat la dispoziția .X. SRL, sistem de evacuare gaze și diverse echipamente achiziționate în data de 08.02.2012 în valoare de .X. lei și lăsate la dispoziția .X. SRL, mașină de jantat și echipament de aer condiționat în valoare de .X. lei achiziționată în data de 01.07.2012 și lăsat la dispoziția clienților, ministand de redresare în valoare de .X. lei achiziționat în decembrie 2012 și lăsat la dispoziția clientului .X. SRL, cabină vopsit în valoare de .X. lei achiziționată în data de 25.11.2013 de la .X. SRL și lăsată la dispoziția clientului .X. SRL, aparat echilibrare roți în valoare de .X. lei achiziționat în 25.11.2013 de la .X. SRL și lăsat la dispoziția clientului .X. SRL, analizator gaze, stand frâne în valoare de .X. lei, achiziționat în 21.03.2014 de la .X. SRL și lăsat la dispoziția clientului .X. SRL, două cabine de vopsire în valoare de .X. lei achiziționate în 07.04.2014 de la .X. și lăsate la dispoziția acestuia, echipamente diverse în valoare de .X. lei achiziționate în data de 24.11.2014 de la .X. SRL și lăsate la dispoziția acestuia, echipamente diverse în valoare de .X. lei, achiziționate în decembrie 2014 de la .X. SRL și lăsate la dispoziția acestuia.

Pentru echipamentele descrise mai sus, societatea a dedus la calculul profitului impozabil amortizare fiscală, mijloacele fixe puse la dispoziția clienților ar fi trebuit restituite societății, iar în perioada cât au fost acordate au participat efectiv la stimularea vânzărilor. În conformitate cu art. 24 și art.19 din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal s-a stabilit baza impozabilă suplimentară de .X. lei (.X. lei/2010+.X. lei/2011+.X. lei/2012+.X. lei/2013+.X. lei/2014+.X. lei/2015), sumă la care corespunde impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

De asemenea, având în vedere că aceste bunuri nu au participat la realizarea de operațiuni taxabile de către .X. S.A. și nu se cunoaște nici modul de utilizare la terț a acestor utilaje în conformitate cu art.145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei, aferentă mijloacelor fixe achiziționate în perioada iulie 2010 - decembrie 2014.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012-2014 și 01.01-30.06.2015 societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii alocate de către grup, reprezentând „servicii de asistență tehnică grup” și „servicii de asistență tehnică și afaceri grup .X.” în sumă de .X. lei [(X.,34(2012)+X.,77(2013)+X.,89(2014)+X.,38(sem.I 2015)].

În urma prezentării situației alocării costurilor a rezultat că acestea au la bază principii generale de alocare, metode și înțelegeri privind alocarea acestora, cum ar fi: metoda cost plus prin care sunt alocate costurile serviciilor directe stabilite pe baza costurile interne (salarii, contribuții) și externe (chirii, alte costuri externe) ale societății din Franța plus o marjă de 5% aplicată asupra costurilor interne, în conformitate cu principiile OECD; servicii directe cum ar fi asistență tehnică, computer-service, servicii administrative, pentru care costul este atribuit direct societăților din grup, cum ar fi costuri de cercetare, servicii de management pentru persoane detașate, asistență generală producători auto; metoda indirectă prin care bugetul la nivel de grup este format prin alocare de costuri pe bază de procent (în 2012-2014 .X. S.A. a suportat între 2.64%-3%), ce revine fiecărui participant/membru al grupului. Pentru aceasta categorie de servicii documentele ce provin de la societatea franceză au un caracter general, se referă la grup, nefiind elaborate strict pentru activitatea din România a .X. S.A. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea nr. .X./02.07.2014 dată de Curtea de Apel .X. cu referire la aceste tipuri de servicii angajate pe cheltuială de către .X. S.A. în anii precedenți: *„Astfel de norme, recomandări, reglementări sau proceduri sunt comune la nivelul grupului, motiv pentru care reclamanta avea acces la aceste documente în baza calității sale de membru al grupului .X.. Este tocmai situația la care se referă pct. 20 lit. a (devenit ulterior pct. 41 lit. a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 potrivit căruia "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.*

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități, cheltuielile de această natură putând fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate.

De asemenea, s-a constatat că 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". Transmiterea acestor documente de societatea mamă către filiala sa din România, nu denotă prestarea unor servicii

în plus față de cele la care societatea era îndreptățită în calitate sa de membră a grupului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că și în situația în care societatea ar fi folosit aceste documente, acest lucru l-ar fi făcut doar în virtutea apartenenței sale la grup, iar în situația în care ar fi fost o persoană independentă nu ar fi avut nevoie de astfel de documente. Din nota explicativă dată în data de 24.02.2016, referitoare la tarifele percepute și modul de alocare a costurilor cu asistență generală, rezultă că societatea din Franța a colectat costuri cu servicii din diverse arii de răspândire, din care au fost eliminate costurile acționariatului și cele efectuate în beneficiul activității din Franța, rezultând costuri cumulate în favoarea afiliaților, calificate ca indirecte, iar apoi în baza unor chei de alocare relevante au fost stabilite sumele finale.

Organele de inspecție fiscală au menționat în Nota Explicativă recomandările Forumului Comun al Uniunii Europene pentru prețurile de transfer, respectiv maniera de alocare a costurilor indirecte, societatea transmițând prin e-mail/suport electronic documente selectate prin care justifică faptul că s-au purtat discuții la nivel central pe diverse teme și proiecte cu reprezentanții grupului.

Organele de inspecție fiscală precizează că în timpul controlului s-a prezentat formula de alocare a costurilor .X. de unde au rezultat scheme și chei de alocare, rezultând că serviciile de asistență generală au fost alcătuite din alocarea în procente diferite (0.47% în 2014; 3% în 2013 pe zona Enco/Europa și implicit România a costurilor salariale și contribuții aferente (costuri interne) pe departamente (HQ/secretariat general; Organizare metodologie, Control Financiar, Management-Contabilitate, Clienți, Dezvoltare etc.).

În anul 2014 situația analitică a costurilor externe pe fiecare departament cuprindeau costuri de chirie, telecomunicații, taxe etc. Din aceste costuri (interne+externe) rezultate în sumă de .X. euro au fost eliminate costurile de administrare (stewardships) în sumă de .X. euro rezultând un cost de bază de .X. euro la care s-a aplicat o marjă de 5% rezultând o bază de alocare către membrii grupului în sumă de .X. euro , din care pentru .X. S.A. a revenit .X. euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are separat contracte de servicii de management prin care face dovada prestării acestora prin prezența d-lui .X., ca reprezentant al Grupului .X., servicii de cercetare dezvoltare pentru care societatea are contracte separate, obiectul contractului fiind legat în principal de aplicarea formulelor de fabricație și introducerea de produse noi de uleiuri minerale, servicii de reclamă pentru producători auto, concretizate în clienți noi (Renault, Peugeot, etc.) care promovează la rândul lor produsele .X..

Organele de inspecție fiscală fac această mențiune în sensul că, după cum s-a dezbătut și în Forumul Comun al Uniunii Europene, aplicarea corectă a cheilor de alocare pentru aceste servicii este condiționată de definirea clară a componenței acestor costuri, partea directă și indirectă a acestora în sensul garantării faptului că serviciile nu sunt dublate. Făcând excepție de serviciile menționate anterior, în contextul general al activității grupului și din documentele prezentate, la nivelul .X. S.A., se explică structura prin care serviciile de asistență generală sunt furnizate, nerezultând însă beneficiile, motivațiile prestării la nivel central, nerezultând faptul că serviciul prestat la nivel central respectă proba deplinei concurențe, motiv pentru care au avut loc dezbaterile membrilor OCDE la Forumul Comun Al Uniunii Europene la care societatea face referire. În acest sens potrivit pct.6 și pct.7 din

Prefața Ghidului OECD al prețurilor de transfer. Pentru a aplica abordarea entității separate la tranzacțiile intra-grup, membrii individuali ai grupului trebuie să fie impozitați pornind de la ideea că acționează la o lungime de braț în tranzacțiile pe care le efectuează între ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup de MNE le poate permite membrilor grupului să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-grup, relații care diferă de cele ce s-ar fi stabilit dacă membrii grupului ar fi acționat ca și companii independente ce operează pe piețe deschise. Pentru a asigura aplicarea corectă a abordării entității separate, țările membre OECD au adoptat principiul lungimii de braț, potrivit căruia ar trebui eliminate efectele condițiilor speciale la nivelul profiturilor. În conformitate cu art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul Fiscal sumele reprezentând servicii de asistență generală grup .X. înregistrate pe cheltuială în perioada 01.01.2012-30.06.2015 în sumă cumulate de .X. lei [(X. lei(2012)+X. lei(2013)+X. lei(2014) +X. lei(2015)] au fost tratate ca și nedeductibile fiscal, suma pentru care corespunde impozit pe profit suplimentar de .X. lei.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a realizat începând cu luna mai 2012 venituri din activitatea de valorificare a bitumului, în anul 2013 și 2014 rezultând pierdere pe acest sector de activitate, pierderea fiind datorată înregistrării direct pe cheltuieli a serviciilor de depozitare în sumă de .X. lei/2012; .X. lei/2013; .X. lei/2014, sume regăsite în contul analitic 62401270 „servicii depozitare throughput” și având la bază contractul de servicii încheiat în data de 08.10.2012 cu .X. SRL, contractul fiind încheiat pe o perioadă de doi ani la un „tarif” de .X. euro, costurile suportate de .X. S.R.L. fiind cele legate în special de punerea la dispoziție de personal.

Organele de inspecție fiscală constată că, costurile utilităților de energie (păcură și electricitate) au fost stabilite pe baza costurilor facturate de furnizorii .X. S.R.L. și facturate separat (fără a fi incluse în tariful de depozitare), societățile încheind o promisiune unilateral de vânzare a depozitului de bitum, la un preț estimativ de .X. euro din care .X. euro avans care va fi achitat în termen de 5 zile de la data promisiunii, cu condiția ca până la acea dată beneficiarul, în speță .X. S.A. să încheie contract cu .X. S.R.L. privind transportul feroviar al bitumului. În fapt la această dată este realizat transferul depozitului conform pct.-ului 7.1 lit (iii) „promitentul va obține acordul companiei .X. S.A. pentru cesiunea către beneficiar a contractului de închiriere nr..X./16.07.2012 încheiat de promitent cu compania națională .X. S.A.”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că până la sfârșitul anului .X. S.R.L. a lichidat stocurile prin vânzare directă către .X. S.A., nemaivând activitate de vânzare bitum ci doar de transport. Dealtfel, la data transferului conform punctului 5 din contract, promitentul va îndeplini următoarele operațiuni „*finalizarea operațiunilor cadastrale...pentru a separa proprietatea imobiliară de bitum....demolarea structurilor nefolosite....etc*, iar conform pct.621 „*părțile vor constitui un comitet de pretransfer....pentru realizarea unui inventar comun al activelor și pentru a pune la dispoziție lista actualizată a elementelor transferate...*”.

Astfel organele de inspecție fiscală constată că .X. S.A. dispunea încă din anul 2012 de toată logistica necesară desfășurării activității de valorificare a bitumului, însă a plătit în perioada 01.12.2012-30.10.2014 suma de .X. lei (.X.+X.

+X.) reprezentând facilitate de depozitare/chirie spațiu suma aproape echivalentă cu prețul întregului depozit de bitum.

De asemenea s-a constatat că în data de 27.10.2014 părțile au încheiat contract de vânzare-cumpărare a depozitului de la .X. în valoare de .X. lei, .X. S.A. achitând la data semnării diferența de .X. lei, emițându-se factura seria .X./27.10.2014 în valoare de .X. lei reprezentând activele și totalitatea elementelor aferente activității de bitum. Factura a fost emisă fără TVA în conformitate cu art.128 alin (7) din Codul Fiscal respectiv în regim de transfer de active. Data transferului a fost 27.10.2014, conform art. 6 din contract, dar în urma recalificării organelor de inspecție fiscală au considerat parțial contractul de închiriere din noiembrie 2012 ca fiind transfer de active, parte a promisiunii de vânzare cumpărare și au considerat data vânzării cumpărării la data încheierii contractului de chirie și a promisiunii de vânzare-cumpărare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a recunoscut activul la nivelul contractului de vânzare-cumpărare în bilanțul anului 2012 în urma înregistrării acesteia pe contul 231, prevăzându-se în contractul de închiriere posibilitatea achiziționării activului după încheierea contractului de închiriere prețul fiind aproape identic cu valoarea chiriei pe doi ani.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că transferul a fost realizat la data achitării avansului întrucât cesionarul putea la acea dată să desfășoare activitate economică separată prin punerea la dispoziție a infrastructurii necesare, inclusiv folosirea propriei mărci („X.”-pct.811 din promisiune), formule și informații confidențiale (pct.831 din promisiune), acces în nume propriu la transport .X., iar pe de altă parte, societățile au tratat plata parțial de .X. lei în octombrie 2012 ca și transfer parțial, neimpozabil în conformitate cu art.128 alin.(7) din Codul Fiscal.

Societatea a achitat sub forma de chirie în 2012 suma de .X. lei, organul de inspecție fiscală considerând că partea de prestare a fost punerea la dispoziție de personal lucru ce se observă și din activitatea curentă în 2013 la .X. S.R.L., prețul plătit sub formă de chirie fiind reconsiderat ca parte componentă a costului de achiziție a depozitului, mai puțin partea de prestare efectivă.

Totodată s-a constatat că în perioada oct.2012-oct.2014 societatea a înregistrat pe cheltuiala cu chirii suma de .X. lei, suma fiind deja achitată în avans când părțile au convenit la preluarea folosinței depozitului, dată la care s-a achitat jumătate din valoarea imobilizării, precum și faptul că în anul 2015 societatea a obținut marja de profit de 3% pe sectorul de valorificare bitum, în condițiile în care serviciile de închiriere/”throughput” au fost înlocuite de salarii și amortizări în sumă de .X. (.X.+X.). În conformitate cu art. 11 alin.1 și art.19 din Codul Fiscal sumele reprezentând chirii/servicii de depozitare în valoare de .X. lei înregistrate pe cheltuieli în perioada 01.10.2012-31.12.2014 sunt reconsiderate ca și parte a costului de achiziție, în fapt acestea fiind achitate în avans încă din anul 2012.

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat chiria depozitului prin transformarea acesteia în două tranzacții, una de punere la dispoziție de personal de către .X. S.R.L. și pe de altă parte de leasing financiar pentru diferența de sumă. Din acestea s-a acceptat ca și cheltuială efectivă costurile suplimentare pe care societatea le-a suportat după ce nu a mai înregistrat servicii throughput .X. lei, în principal salarii și contribuții), respectiv în condițiile în care societatea a realizat activitate de bitum independent (astfel ca s-a luat în calcul deducerile de amortizare

în sumă de .X. lei x 23 luni, conform regimului de amortizare aplicat de către societate), inclusiv marja medie corespunzătoare CAEN 782 „Activități de contractare a forței de muncă. Astfel baza impozabilă stabilită suplimentar este de .X. lei (.X.-.X. lei), căreia corespunde impozit pe profit suplimentar de .X. lei.

De asemenea, din suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală acceptă ca și prestare efectivă suma de .X. lei/2 ani rezultată din costurile suplimentare pe care societatea le-a suportat după ce nu a mai înregistrat servicii throughput (în principal salarii și contribuții), respectiv în condițiile în care societatea a realizat activitate de bitum independent, inclusiv marja medie de 3.54% (marja corespunzătoare CAEN 782 "Activități de contractare a forței de muncă"), rezultând bază suplimentar de .X. lei (.X.-.X.) pentru care corespunde TVA suplimentară de .X. lei.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE:

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia actul administrativ fiscal nu este motivat pe bază de probe sau constatări proprii, acesta fiind fundamentat pe o motivare preluată ad litteram din considerentele Hotărârii nr. .X./02.07.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. privind un litigiu în care societatea a fost parte și care a vizat anularea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală în urma ultimului control fiscal prin care au fost verificate serviciile achiziționate de societate până în anul 2008, organele de inspecție fiscală încălcând prevederile art. 7 alin. (2) și art. 65 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ignorând în totalitate obligațiile de a realiza toate verificările necesare și a administra toate probele prezentate de societate pentru stabilirea corectă a situației de fapt incidente în cauză astfel încât acestea să fie în măsură să facă o aplicare judicioasă a legii aplicabile serviciilor supuse inspecției fiscale, și nu unor servicii din alți ani fiscali, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- din conținutul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată reiese că organele de inspecție fiscală au analizat documente prezentate de societate și au concluzionat cu privire la analiza efectuată;
- potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal **sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.** În situația în care organul fiscal constată că există diferențe*

între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

Totodată, la art.352 alin.(5) din actul normativ menționat mai sus, se prevede:

“(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), dispozițiile art. 6, 8, 13 și 133 se aplică și procedurilor de administrare în derulare la data de 1 ianuarie 2016.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, în situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului și informațiile avute în vedere la emiterea unui act administrativ fiscal la același contribuabil, acesta are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală, dar are și obligația menționării în scris a motivelor pentru care nu a ținut cont de soluția adoptată în actele administrativ fiscale anterioare.

Această obligație se referă atât la inspecțiile fiscale începute înainte de intrare în vigoare a noului Cod de procedură fiscală, cât și după data intrării în vigoare a acestui act normativ.

În cazul de față, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală și-au însușit considerentele instanței de judecată și au ținut cont la stabilirea stării de fapt fiscale de acestea, fapt pentru care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei susținerile contestatarei privind anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

Cât privește susținerea privind încălcarea **principiului certitudinii impunerii**, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că legislația în materie nu a suferit modificări radicale care să poată da naștere încălcării unor așteptări legitime ale societății.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia operațiunile derulate de societate au primit în cadrul raportului de inspecție fiscală și al deciziei de impunere, două tratamente fiscale complet diferite din perspectiva TVA și a impozitului pe profit, se reține că impozitul pe profit și TVA sunt două impozite diferite, reglementate de temeuri de drept diferite pentru a căror deductibilitate trebuie îndeplinite condiții diferite.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de ordin procedural, organul de soluționare a contestației va proceda la soluționarea pe fond a acesteia.

ASPECTE DE FOND:

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe lăsate la dispoziția clienților, nerestituite, în sumă totală de 787.163 lei (.X.+X.+X.+X.+X.+X.), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe lăsate la dispoziția clienților în condițiile în care nu s-a făcut dovada cu documente

că pe perioada cât au fost lăsate la dispoziția clienților au fost utilizate pentru reclamă și ca urmare au fost realizate venituri impozabile suplimentare.

Perioada verificată: 2010 - 2015

În fapt, societatea a înregistrat pe rulaj cont 21401010 "mobilier și alte instalații auxiliare" contravaloarea aparatelor și instalațiilor lăsate la dispoziția clienților, amortizarea acestora fiind tratată parțial ca și nedeductibilă fiscal, societatea nedispunând de aceste utilaje care au fost achiziționate în perioada iulie 2010 - decembrie 2014 în valoare totală de .X. lei, TVA aferentă de .X. lei și care constau în: dispozitiv pentru aer condiționat auto (.X. lei fără TVA), geantă cabluri și Kit în sumă de .X. lei achiziționată în data de 01.01.2010 de la .X. SRL și lăsată la dispoziția clienților, aparat lexia ford achiziționat de la Automotive SRL în data de 02.12.2010 și lăsat la dispoziția acestuia, aparat geometrie roți în valoare de .X. lei achiziționat de la .X. SRL și lăsat la dispoziția clientului .X., cabină de vopsit și scule în valoare de .X. lei, achiziționat în data de 19.04.2011 și lăsat la dispoziția furnizorului Automotive SRL, aparat schimbare lichid frână, elevator diverse echipamente în sumă de .X. lei achiziționat în data de 01.10 și 02.11.2011 de la .X. SRL și lăsat la dispoziția acestuia, elevator monty 2KIT diagnostic în valoare de .X. lei achiziționat în data de 02.02.2012 și lăsat la dispoziția .X. SRL, sistem de evacuare gaze și diverse echipamente achiziționate în data de 08.02.2012 în valoare de .X. lei și lăsate la dispoziția .X. SRL, mașină de jantat și echipament de aer condiționat în valoare de .X. lei achiziționată în data de 01.07.2012 și lăsat la dispoziția clienților, ministand de redresare în valoare de .X. lei achiziționat în decembrie 2012 și lăsat la dispoziția clientului .X. SRL, cabină vopsit în valoare de .X. lei achiziționată în data de 25.11.2013 de la .X. SRL și lăsată la dispoziția clientului .X. SRL, aparat echilibrare roți în valoare de .X. lei achiziționat în 25.11.2013 de la .X. SRL și lăsat la dispoziția clientului .X. SRL, analizator gaze, stand frâne în valoare de .X. lei, achiziționat în 21.03.2014 de la .X. SRL și lăsat la dispoziția clientului .X. SRL, două cabine de vopsire în valoare de .X. lei achiziționate în 07.04.2014 de la .X. și lăsate la dispoziția acestuia, echipamente diverse în valoare de .X. lei achiziționate în data de 24.11.2014 de la .X. SRL și lăsate la dispoziția acestuia, echipamente diverse în valoare de .X. lei, achiziționate în decembrie 2014 de la .X. SRL și lăsate la dispoziția acestuia. Pentru echipamentele descrise mai sus, societatea a dedus la calculul profitului impozabil în anul 2010 amortizare fiscală, mijloacele fixe puse la dispoziția clienților ar fi trebuit restituite societății, iar în perioada cât au fost acordate au participat efectiv la stimularea vânzărilor.

În conformitate cu art. 24 și art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit baza impozabilă suplimentară de .X. lei (.X. lei/2010+.X. lei/2011+.X. lei/2012+.X. lei/2013+.X. lei/2014+.X. lei/2015), sumă la care corespunde impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.24 alin.(1) alin.(2) și alin.11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

[...]

(11) “Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Potrivit normelor legale mai sus citate, cheltuielile aferente achiziționării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Pentru a fi considerat mijloc fix amortizabil, legiuitorul a prevăzut îndeplinirea cumulativă a trei condiții, respectiv:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, rezultă că societatea a achiziționat mijloace fixe pe care le-a lăsat la dispoziția clienților.

Întrucât nici la inspecția fiscală și nici la contestație nu s-au prezentat documente din care să rezulte că acestea au fost restituite societății, că se află în patrimoniul acesteia și sunt utilizate pentru desfășurarea activității, respectiv că pe perioada cât au fost lăsate la dispoziția clienților aceste mijloace fixe au fost utilizate pentru reclamă și ca urmare au fost realizate venituri impozabile suplimentare, nu pot fi încadrate ca mijloace fixe amortizabile.

Neputând fi încadrate ca mijloace fixe amortizabile nici cheltuielile cu amortizarea nu se justifică ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la argumentele societății conform cărora a lăsat echipamente la dispoziția clienților, iar contractele încheiate cu .X. SRL, .X. S.R.L. și .X. S.R.L. încă nu s-au încheiat, se rețin următoarele:

În toate contractele la capitolul „drepturile și obligațiile plăților referitor la echipamente”, .X. S.A. se obligă să pună la dispoziția cumpărătorului echipamente de service care vor fi utilizate de acesta pentru activitatea proprie urmând ca, după realizarea integrală a contractului, .X. S.A. se obligă să vândă echipamentele ținând cont și de promovarea produselor în această modalitate. Echipamentele sunt predate pe bază de proces verbal de predare-primire.

De asemenea, cumpărătorul se obligă să devină proprietarul echipamentelor la data încheierii contractului, iar pe perioada contractului se obligă să folosească

echipamentele exclusiv în scop propriu și în cazul unor defecțiuni să suporte contravaloarea acestora, inclusiv în perioada de garanție.

Totodată se obligă să afișeze produsele achiziționate și elementele de reclamă ale acestora.

Față de prevederile contractelor mai sus prezentate rezultă că mijloacele fixe achiziționate și lăsate la dispoziția clienților sunt utilizate exclusiv pentru activitatea proprie a acestora, având totodată obligația de a expune echipamentele și elementele de reclamă ale acestora.

Ca urmare, se reține că la contestație nu sunt prezentate documente din care să rezulte promovarea echipamentelor de către clienți și nici dacă această acțiune a condus la realizarea de venituri impozabile suplimentare de către .X. S.A. prin livrarea unor cantități mai mari de lubrifianți sau către clienți noi, respectiv către clienții clienților la care au fost lăsate echipamentele.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd *„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”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea.

2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de echipamente lăsate la dispoziția clienților, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de echipamente lăsate la dispoziția clienților în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat toate aspectele la stabilirea situației de fapt fiscale.

Perioada verificată: iulie 2010 - decembrie 2014

În fapt, societatea a înregistrat pe rulaj cont 21401010 "mobilier și alte instalații auxiliare" contravaloarea aparatelor și instalațiilor lăsate la dispoziția clienților. Amortizarea acestora este tratată parțial ca și nedeductibilă fiscal, societatea nedispunând de aceste utilaje care au fost achiziționate în perioada iulie 2010 - decembrie 2014 în valoare totală de .X. lei, TVA aferentă de .X. lei și care constau în: dispozitiv pentru aer condiționat auto (.X. lei fără TVA, geantă cabluri și Kit în sumă de .X. lei achiziționate în 01.01.2010 de la .X. SRL și lăsate la dispoziția clienților, aparat lexia ford achiziționat de la Automotive SRL în data de 02.12.2010 și lăsat la dispoziția acestuia, aparat geometrie roți în valoare de .X. lei achiziționat de la .X. SRL și lăsat la dispoziția clientului .X., cabina de vopsit și scule în valoare de .X. lei, achiziționate în 19.04.2011 și lăsate la dispoziția furnizorului Automotive SRL, aparat schimbare lichid frână, elevator diverse echipamente în sumă de .X. lei

achiziționate în data de 01.10 și 02.11.2011 de la .X. SRL și lăsate la dispoziția acestuia, sistem de evacuare gaze și diverse echipamente achiziționate în data de 08.02.2012 în valoare de .X. lei și lăsate la dispoziția .X. SRL, mașină dejantat și echipament de aer condiționat în valoare de .X. lei achiziționate în data de 01.07.2012 și lăsate la dispoziția clienților, ministand de redresare în valoare de .X. lei achiziționat în decembrie 2012 și lăsat la dispoziția clientului .X. SRL, cabină vopsit în valoare de .X. lei achiziționată în data de 25.11.2013 de la .X. SRL și lăsată la dispoziția clientului .X. SRL, aparat echilibrare roți în valoare de .X. lei achiziționat în 25.11.2013 de la .X. SRL și lăsat la dispoziția clientului .X. SRL, analizator gaze, stand frâne în valoare de .X. lei, achiziționate în 21.03.2014 de la .X. SRL și lăsate la dispoziția clientului .X. SRL, două cabine de vopsire în valoare de .X. lei achiziționate în 07.04.2014 de la .X. și lăsate la dispoziția acestuia, echipamente diverse în valoare de .X. lei achiziționate în data de 24.11.2014 de la .X. SRL și lăsate la dispoziția acestuia, echipamente diverse în valoare de .X. lei, achiziționate în decembrie 2014 de la .X. SRL și lăsate la dispoziția acestuia.

Având în vedere că aceste bunuri nu au participat la realizarea de operațiuni taxabile de către .X. S.A. și nu se cunoaște nici modul de utilizare la terț a acestor utilaje în conformitate cu art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei, aferentă mijloacelor fixe achiziționate în perioada iulie 2010 - decembrie 2014.

În drept, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile”;

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că echipamentele achiziționate au fost lăsate la dispoziția clienților cu scopul de reclamă a acestora în favoarea .X. S.A.

De asemenea, așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe profit din documentele prezentate la dosarul cauzei reiese că aceste echipamente sunt predate clienților urmând ca la finalizarea contractului să fie vândute de societate către clienți.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă echipamentelor achitate și lăsate la dispoziția clienților fără a avea în vedere că acestea există (la clienți) și urmează să fie vândute la finalul contractelor, moment la care societatea va colecta TVA.

Conform celor mai sus prezentate se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat aceste aspecte antepunându-se în sensul că nu se cunoaște modul de utilizare la terți a acestor mijloace fixe.

Pentru clarificarea stării de fapt fiscale, cu adresa nr. A-SLP 896/07.09.2016, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală punctul de vedere cu privire la cele anterior reținute.

Astfel, prin adresa nr. .X./11.10.2016, organele de inspecție fiscală au precizat că:

„Prin actul încheiat s-a acceptat deductibilitatea TVA și a cheltuielilor aferente bunurilor puse la dispoziția clienților care aveau legătură cu produsele comercializate de către .X. SA și nu s-a acceptat deductibilitatea pentru bunurile care nu aveau legătură cu produsele comercializate de acesta.

Bunurile în cauză, puse la dispoziția altor persoane, sunt date în folosință cu titlu gratuit, iar la sfârșitul contractului, conform contestației depuse, vor fi vândute către aceste societăți în schimbul „unei sume agreeate de părți” și nu la prețul de achiziție. În ceea ce privește utilizarea acestor bunuri la clienți, .X. SA trebuia să prezinte documente din care să rezulte că respectivele bunuri sunt utilizate de aceste societăți în vederea realizării de operațiuni taxabile”.

Precizările organelor de inspecție fiscală nu pot fi reținute întrucât, așa cum s-a reținut anterior, pe de o parte din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei reiese că echipamentele achiziționate au fost lăsate la dispoziția clienților cu scopul de reclamă în favoarea .X. S.A. și că aceste echipamente sunt predate clienților urmând ca la finalizarea contractului să fie vândute de societate către clienți, iar pe de altă parte organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că acestea există (la clienți) și urmează să fie vândute la finalul contractelor, moment la care societatea va colecta TVA.

Cât privește mențiunea conform căreia *echipamentele vor fi vândute către aceste societăți în schimbul „unei sume agreeate de părți”*, organul de soluționare a contestației reține că în astfel de cazuri vor fi aplicate prevederile legale privind ajustarea TVA.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cărora le revine obligația de a investiga toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, în conformitate cu prevederile art.113 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă; [...]

se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „ (3) Prin decizie se poate desființa .X. sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.” coroborate cu prevederilor pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.4. Prin decizie se poate desființa .X. sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]” și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.02.2016 pentru TVA în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale în funcție de cele precizate în prezenta decizie, pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent serviciilor de asistență prestate de .X. în valoare de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că au fost prestate servicii în plus față de serviciile prestate în baza relației juridice de afiliere.

Perioada verificată: 2012 și 2014 - 2015

În fapt, în anii fiscali 2012-2014 și în perioada 01.01-30.06.2015 societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii alocate de către grup, reprezentând „servicii de asistență tehnică grup” și „servicii de asistență tehnică și afaceri grup .X.” în sumă de .X. lei [(X.(2012)+X.(2013) +X.(2014) +X. (sem.I 2015)].

În urma prezentării situației alocării costurilor a rezultat că acestea au la bază principii generale de alocare, metode și înțelegeri privind alocarea acestora, cum ar fi: metoda cost plus prin care sunt alocate costurile serviciilor directe stabilite pe baza costurilor interne (salarii, contribuții) și externe (chirii, alte costuri externe) ale societății din Franța plus o marjă de 5% aplicată asupra costurilor interne, în conformitate cu principiile OECD; servicii directe cum ar fi asistență tehnică, computer-service, servicii administrative, pentru care costul este atribuit direct societăților din grup, cum ar fi costuri de cercetare, servicii de management pentru persoane detașate, asistență generală producători auto; metoda indirectă prin care bugetul la nivel de grup este format prin alocare de costuri pe bază de procent (în 2012-2014 .X. S.A. a suportat între 2.64%-3%), ce revine fiecărui participant/membru al grupului. Pentru aceasta categorie de servicii documentele ce provin de la societatea franceză au un caracter general, se referă la grup, nefiind elaborate strict pentru activitatea din România a .X. S.A. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea nr. .X./02.07.2014 dată de Curtea de Apel .X. cu referire la aceste tipuri de servicii angajate pe cheltuielă de către .X. S.A. în anii precedenți: „Astfel de norme, recomandări, reglementări sau proceduri sunt comune la nivelul grupului, motiv pentru care reclamanta avea acces la aceste documente în baza calității sale de membru al grupului .X.. Este tocmai situația la care se referă pct. 20 lit. a (devenit ulterior pct. 41 lit. a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 potrivit căruia "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.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități, cheltuielile de această natură putând fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate.

De asemenea, s-a constatat că 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". Transmiterea acestor documente de societatea mamă către filiala sa din România, nu denotă prestarea unor servicii în plus față de cele la care societatea era îndreptățită în calitatea sa de membră a grupului.

Organele de inspecție fiscală constată că și în situația în care societatea ar fi folosit aceste documente, acest lucru l-ar fi făcut doar în virtutea apartenenței sale la grup, iar în situația în care ar fi fost o persoană independentă nu ar fi avut nevoie de astfel de documente. Din nota explicativă dată în data de 24.02.2016, referitoare la tarifele percepute și modul de alocare a costurilor cu asistență generală, rezultă că societatea din Franța a colectat costuri cu servicii din diverse arii de răspândire, din care au fost eliminate costurile acționariatului și cele efectuate în beneficiul activității din Franța, rezultând costuri cumulate în favoarea afiliaților, calificate ca indirecte, iar apoi în baza unor chei de alocare relevante au fost stabilite sumele finale.

Organele de inspecție fiscală au menționat în Nota Explicativă recomandările Forumului Comun al Uniunii Europene pentru prețurile de transfer, respectiv maniera de alocare a costurilor indirecte, societatea transmițând prin e-mail/suport

electronic documente selectate prin care justifică faptul că s-au purtat discuții la nivel central pe diverse teme și proiecte cu reprezentanții grupului.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că în timpul controlului s-a prezentat formula de alocare a costurilor .X. de unde au rezultat scheme și chei de alocare, rezultând că serviciile de asistență generală au fost alcătuite din alocarea în procente diferite (0.47% în 2014; 3% în 2013 pe zona Enco/Europa și implicit România a costurilor salariale și contribuții aferente (costuri interne) pe departamente (HQ/secretariat general; Organizare metodologie, Control Financiar, Management-Contabilitate, Clienți, Dezvoltare etc.).

În anul 2014 situația analitică a costurilor externe pe fiecare departament cuprindeau costuri de chirie, telecomunicații, taxe etc. Din aceste costuri (interne+externe) rezultate în sumă de .X. euro au fost eliminate costurile de administrare (stewardships) în sumă de .X. euro rezultând un cost de bază de .X. euro la care s-a aplicat o marjă de 5% rezultând o bază de alocare către membrii grupului în sumă de .X. euro , din care pentru .X. S.A. a revenit .X. euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are separat contracte de servicii de management prin care face dovada prestării acestora prin prezența d-lui .X., ca reprezentant al Grupului .X., servicii de cercetare dezvoltare pentru care societatea are contracte separate, obiectul contractului fiind legat în principal de aplicarea formulelor de fabricație și introducerea de produse noi de uleiuri minerale, servicii de reclamă pentru producători auto, concretizate în clienți noi (Renault, Peugeot, etc.) care promovează la rândul lor produsele .X..

Organele de inspecție fiscală fac această mențiune în sensul că, după cum s-a dezbătut și în Forumul Comun al Uniunii Europene, aplicarea corectă a cheilor de alocare pentru aceste servicii este condiționată de definirea clară a componenței acestor costuri, partea directă și indirectă a acestora în sensul garantării faptului că serviciile nu sunt dublate. Făcând excepție de serviciile menționate anterior, în contextul general al activității grupului și din documentele prezentate, la nivelul .X. S.A., se explică structura prin care serviciile de asistență generală sunt furnizate, nerezultând însă beneficiile, motivațiile prestării la nivel central, nerezultând faptul că serviciul prestat la nivel central respectă proba deplinei concurențe, motiv pentru care au avut loc dezbaterile membrilor OCDE la Forumul Comun Al Uniunii Europene la care societatea face referire. În acest sens potrivit pct.6 și pct.7 din Prefața Ghidului OECD al prețurilor de transfer. Pentru a aplica abordarea entității separate la tranzacțiile intra-grup, membrii individuali ai grupului trebuie să fie impozitați pornind de la ideea că acționează la o lungime de braț în tranzacțiile pe care le efectuează între ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup de MNE le poate permite membrilor grupului să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-grup, relații care diferă de cele ce s-ar fi stabilit dacă membrii grupului ar fi acționat ca și companii independente ce operează pe piețe deschise. Pentru a asigura aplicarea corectă a abordării entității separate, țările membre OECD au adoptat principiul lungimii de braț, potrivit căruia ar trebui eliminate efectele condițiilor speciale la nivelul profiturilor. În conformitate cu art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul Fiscal sumele reprezentând servicii de asistență generală grup .X. înregistrate pe cheltuielă în perioada 01.01.2012-30.06.2015 în sumă cumulate de .X. lei [(X. lei (2012) +X. lei (2013) +X. lei (2014) +X. lei (2015)] au fost tratate ca și nedeductibile fiscal, suma pentru care corespunde impozit pe profit suplimentar de .X. lei.

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

“(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”.

Totodată, conform prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“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.** ”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

De asemenea, conform prevederilor pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“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”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, costurile de management și consultață sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în 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 filiala 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. 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.

Față de cele constatate și având în vedere argumentele contestatarii conform cărora aceste servicii de asistență au fost prestate de .X. .X. Franța (denumită în prezent .X.) care împreună cu .X. S.A. face parte din grupul .X. și reprezintă divizia comercială a grupului se rețin următoarele:

Conform celor precizate în contestație „*pentru a implementa o strategie operațională segmentată și coerentă cu obiectivele de afaceri grupul .X. a creat un centru de servicii/asistență la nivelul societății .X. din Franța*” de unde rezultă că .X. reprezintă societatea responsabilă cu servicii/asistența în cadrul grupului .X..

Astfel, potrivit Notei explicative din data de 24.02.2016 "*serviciile de asistență tehnică grup*" și "*serviciile de asistență tehnică și afaceri grup .X.*" au fost alocate contestatarii în baza principiilor:

- prestatorul afiliat a colectat costul anual pe diverse arii de prestări servicii având ca beneficiari un număr de peste 100 de afiliați;
- dintre aceste costuri au fost eliminate cele ale acționariatului și cele aferente activităților de raportări și control asupra afiliaților ale grupului;
- au fost eliminate costurile angajate în beneficiul societății mame;
- în linie cu principiile OECD costurile angajate cumulat în beneficiul tuturor afiliaților au fost calificate ca și costuri indirecte și s-au stabilit chei de alocare relevante;
- în baza cheilor de alocare a fost stabilită suma alocată către fiecare beneficiar;
- inițial în cursul anului facturarea s-a efectuat în baza unor sume bugetate iar la finele anului s-a efectuat ajustarea în baza costurilor efectiv angajate;
- marja de profit aplicată a fost de 5% doar pe costurile interne.

Conform celor precizate de reprezentantul societății rezultă fără echivoc că aceste servicii reprezintă servicii ale grupului, iar societatea ca parte afiliată a beneficiat de acestea având totodată obligația respectării sarcinilor impuse de politica grupului .X..

Mai mult, acest aspect reiese și din proiectele de asistență prezentate în contestație, respectiv proiecte de asistență pentru activitatea de comercializare bitum, măsuri de limitare a pierderilor operaționale de bitum, transfer de experiență

pentru activitatea de marketing, pentru obținerea calificărilor/omologărilor lubrifianților industriali, susținerea de cursuri de marketing digital și vânzări, pentru creșterea eficienței în diverse arii ale activităților locale, pentru îmbunătățirea relației contractuale cu transportatorii, pentru gestiunea riscurilor ecologice, pentru gestiunea riscurilor de fraudă și implementare măsuri anticorupție, prin sesiuni de instruire periodică, pentru a realiza diagnoza pieței, privind promovarea produselor prin intermediul competițiilor sportive motorizate, promovarea prin parteneriatul .X. cu echipe de concurs participante la formula 1 etc. realizate la nivelul Grupului .X. de care a beneficiat și .X. S.A. în calitate de afiliat.

De asemenea, documentele prezentate la dosarul cauzei constau în certificări KPMG, respectiv rapoarte de audit în limba engleză, pentru .X. S.A. (.X.) pe anii 2012 - 2014, Contractul de asistență generală dintre .X. și .X. Lubricants România S.A., în limba engleză, rapoarte cu facturarea serviciilor intragrup pe perioada 2012.-2014, în limba engleză, analiza tip diagnostic și corespondență în limba engleză.

Se reține că societatea nu este ținută să contracteze orice fel de servicii necesare unei bune desfășurări a activității însă, din punct de vedere al legii fiscale cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă se 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.

Legea fiscală nu permite deducerea de costuri pe care o filială le utilizează 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.

În acest sens a fost pronunțată și hotărârea nr..X./02.07.2014 de către Curtea de Apel .X. cu referire la aceste tipuri de servicii angajate pe cheltuială de către .X. S.A. în anii precedenți „Astfel de norme, recomandări, reglementări sau proceduri sunt comune la nivelul grupului, motiv pentru care reclamanta avea acces la aceste documente în baza calității sale de membru al grupului .X.. Este tocmai situația la care se referă pct. 20 lit. a (devenit ulterior pct.41 lit. a) din Normele metodologice aprobate prin HG .44/2004 potrivit căruia „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 care 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.

Organele de inspecție fiscală au constatat că 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”.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu „servicii de asistență tehnică grup” și „servicii de asistență tehnică și afaceri grup .X.” nu au fost prestate în plus față de relația juridică de afiliere, astfel de servicii pentru care societatea a prezentat separat contracte cum sunt servicii de

management prin care face dovada prestării acestora prin prezența D-lui .X., ca reprezentant al Grupului .X. și servicii de cercetare dezvoltare pentru care societatea are contract separat, obiectul contractului fiind legat în principal de aplicarea formulelor de fabricație și introducerea de produse noi de uleiuri minerale, servicii de reclamă pentru producători auto, concretizate în clienți noi (Renault, Peugeot etc.) care promovează la rândul lor produsele .X., fiind acceptate la deducere la calculul impozitului pe profit.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „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*”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea.

4. Referitor la cheltuielile cu serviciile de depozitare throughput/chirie spațiu și TVA aferentă, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de depozitare/chirie spațiu, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de depozitare/chirie spațiu în condițiile în care:

- s-a efectuat reîncadrarea tranzacțiilor în sensul că transferul depozitului de bitum a avut loc la data încheierii Promisiunii de vânzare 08.10.2012 astfel că pe perioada decembrie 2012 - octombrie 2014 serviciile de depozitare/chirie spațiu reprezintă parte a prețului de vânzare - cumpărare a depozitului;
- prin reîncadrarea serviciilor de depozitare ca fiind parte a prețului de vânzare-cumpărare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a avut loc un transfer de active ce nu constituie livrare cu plată.

Perioada verificată: 2012 - 2015

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a realizat începând cu luna mai 2012 venituri din activitatea de valorificare a bitumului, în anul 2013 și 2014 rezultând pierdere pe acest sector de activitate, pierderea fiind datorată înregistrării direct pe cheltuieli a serviciilor de depozitare în sumă de .X. lei/2012; .X. lei/2013; .X. lei/2014, sume regăsite în contul analitic 62401270 „*servicii depozitare throughput*” și având la bază contractul de servicii încheiat în data de 08.10.2012 cu .X. SRL, contractul fiind încheiat pe o perioadă de doi ani la un „tarif” de .X. euro, costurile suportate de .X. S.R.L. fiind cele legate în special de punerea la dispoziție de personal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste costuri ale utilităților de energie (păcură și electricitate) au fost stabilite pe baza costurilor facturate de furnizorii .X. S.R.L. și facturate separat (fără a fi incluse în tariful de depozitare), societățile încheind o promisiune unilaterală de vânzare a depozitului de bitum, la un

preț estimativ de .X. euro din care .X. euro avans care, va fi achitat în termen de 5 zile de la data promisiunii, cu condiția ca până la acea dată beneficiarul, în speță .X. S.A. să încheie contract cu .X. S.R.L. privind transportul feroviar al bitumului. În fapt la această data este realizat transferul depozitului conform pct.7.1 lit (iii) *„promitentul va obține acordul companiei .X. S.A. pentru cesiunea către beneficiar a contractului de închiriere nr..X./16.07.2012 încheiat de promitent cu compania națională .X. S.A.”.*

Organele de inspecție fiscală au reținut că până la sfârșitul anului 2012 .X. S.R.L. a lichidat stocurile prin vânzare directă către .X. S.A., nemaivând activitate de vânzare bitum ci doar de transport. De altfel, la data transferului conform punctului 5 din contract, promitentul va îndeplini următoarele operațiuni *„finalizarea operațiunilor cadastrale...pentru a separa proprietatea imobiliară de bitum....demolarea structurilor nefolosite....”*etc, iar conform pct.621 *„părțile vor constitui un comitet de pretransfer....pentru realizarea unui inventar comun al activelor și pentru a pune la dispoziție lista actualizată a elementelor transferate...”.*

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. dispunea încă din anul 2012 de toata logistica necesară desfășurării activității de valorificare a bitumului, însă a plătit în perioada 01.12.2012-30.10.2014 suma de .X. lei (.X.+X.+X.) reprezentând facilitare de depozitare/chirie spațiu suma aproape echivalentă cu prețul întregului depozit de bitum.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 27.10.2014 părțile au încheiat contract de vânzare-cumpărare a depozitului de la .X. în valoare de .X. lei, .X. S.A. achitând la data semnării diferența de .X. lei, emițându-se factura seria .X./27.10.2014 în valoare de .X. lei reprezentând activele și totalitatea elementelor aferente activității de bitum. Factura a fost emisă fără TVA în conformitate cu art.128 alin. (7) din Codul Fiscal respectiv în regim de transfer de active. Data transferului a fost 27.10.2014, conform art. 6 din contract, dar în urma recalificării organele de inspecție fiscală au considerat parțial contractul de închiriere din noiembrie 2012 ca fiind transfer de active, parte a promisiunii de vânzare-cumpărare și au considerat data vânzării-cumpărării la data încheierii contractului de închiriere spațiu și a promisiunii de vânzare-cumpărare.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a recunoscut activul la nivelul contractului de vânzare-cumpărare în bilanțul anului 2012 în urma înregistrării acesteia pe contul 231, prevăzându-se în contractul de închiriere posibilitatea achiziționării activului după încheierea contractului de închiriere prețul fiind aproape identic cu valoarea chiriei pe doi ani.

Organele de inspecție fiscală au considerat că transferul a fost realizat la data achitării avansului întrucât cesionarul putea la acea dată să desfășoare activitate economică separată prin punerea la dispoziție a infrastructurii necesare, inclusiv folosirea propriei mărci („.X.”-pct.811 din promisiune), formule și informații confidențiale (pct.831 din promisiune), acces în nume propriu la transport .X., iar pe de altă parte, societățile au tratat plata parțial de .X. lei în octombrie 2012 ca și transfer parțial, neimpozabil în conformitate cu art.128 alin.(7) din Codul Fiscal.

Societatea a achitat sub forma de chirie în anul 2012 suma de .X. lei, organul de inspecție fiscală considerând că partea de prestare a fost punerea la dispoziție de personal lucru ce se observă și din activitatea curentă în 2013 la .X. S.R.L., prețul plătit sub formă de chirie fiind reconsiderat ca parte componentă a costului de achiziție a depozitului, mai puțin partea de prestare efectivă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie 2012 – octombrie 2014 societatea a înregistrat pe cheltuiala cu chirii suma de .X. lei, suma fiind deja achitată în avans când părțile au convenit la preluarea folosinței depozitului, dată la care s-a achitat jumătate din valoarea imobilizării.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în anul 2015 societatea a obținut marja de profit de 3% pe sectorul de valorificare bitum, în condițiile în care serviciile de închiriere/"throughput" au fost înlocuite de salarii și amortizări în sumă de .X. (.X.+X.). În conformitate cu art. 11 alin.1 și art.19 din Codul Fiscal sumele reprezentând chirii/servicii de depozitare în valoare de .X. lei înregistrate pe cheltuieli în perioada 01.10.2012-31.12.2014 sunt reconsiderate ca și parte a costului de achiziție, în fapt acestea fiind achitate în avans încă din anul 2012.

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat chiria depozitului prin transformarea acesteia în două tranzacții, una de punere la dispoziție de personal de către .X. S.R.L. și pe de altă parte de leasing financiar pentru diferența de sumă. Din acestea s-a acceptat ca și cheltuială efectivă costurile suplimentare pe care societatea le-a suportat după ce nu a mai înregistrat servicii throughput .X. lei, în principal salarii și contribuții), respectiv în condițiile în care societatea a realizat activitate de bitum independent (astfel ca s-a luat în calcul deducerile de amortizare în sumă de .X. leix23 luni, conform regimului de amortizare aplicat de către societate), inclusiv marja medie corespunzătoare CAEN 782 „Activități de contractare a forței de muncă. Astfel baza impozabilă stabilită suplimentar este de .X. lei (.X.-.X. lei), căreia corespunde impozit pe profit suplimentar de .X. lei.

Totodată din suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au acceptat ca și prestare efectivă suma de .X. lei/2 ani rezultată din costurile suplimentare pe care societatea le-a suportat după ce nu a mai înregistrat servicii throughput (în principal salarii și contribuții), respectiv în condițiile în care societatea a realizat activitate de bitum independent, inclusiv marja medie de 3.54% (marja corespunzătoare CAEN 782 "Activități de contractare a forței de muncă"), rezultând bază suplimentar de .X. lei (.X.-.X.) pentru care corespunde TVA suplimentară de .X. lei.

În drept, conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia având în vedere prețul de piață practicat pe aceeași perioadă și pentru aceleași bunuri în condiții de concurență loială, de societăți independente.

În materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) 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.”

Potrivit pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 02.08.2010.

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, **indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă.** Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege”.*

În accepțiunea acestui alineat, nu constituie livrare de bunuri transferul parțial sau .X. de active, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării, dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că:

În anul 2013 societatea a înregistrat cheltuieli cu „servicii depozitare throughput” în sumă de .X. lei, în baza **Contractului de servicii încheiat în data de 08.10.2012** cu .X. SRL, încheiat pe o perioadă de doi ani, la un „tarif” de .X. euro, costurile suportate de .X. S.R.L. fiind cele legate în special de punerea la dispoziție de personal, costurile utilităților de energie (păcură și electricitate) stabilite pe baza costurilor facturate de furnizorii .X. S.R.L. au fost facturate separat (fără a fi incluse în tariful de depozitare).

La cap.E din contract se prevede că părțile doresc să inițieze o cooperare sporită în domeniul bitumului în România, în baza căreia Clientul va comercializa bitumul în teritoriu, iar prestatorul va furniza Clientului servicii auxiliare de asistență și logistică.

La aceeași dată – 08.10.2012 - societățile au încheiat o Promisiune unilaterală de vânzare a depozitului de bitum, la un preț estimativ de .X. euro din care .X. euro avans care va fi achitat în termen de 5 zile de la data promisiunii, cu condiția ca până la acea dată beneficiarul, în speță .X. S.A., să încheie contract cu .X. S.R.L. privind transportul feroviar al bitumului.

La pct.2.1 din Promisiunea de vânzare se prevede *„Promitentul promite în mod expres și irevocabil să vândă Beneficiarului dacă acesta se va arăta interesat să cumpere Activele aferente Activității ca structură independentă din punct de vedere tehnic, capabil să efectueze activități economice separate”.*

De asemenea, conform pct.7.1 lit.(iii) din Promisiunea de vânzare „promitentul va obține acordul companiei .X. S.A. pentru cesiunea către beneficiar a contractului de închiriere nr..X./16.07.2012 încheiat de promitent cu compania națională .X. S.A.”.

Până la sfârșitul anului 2013 .X. S.R.L. a lichidat stocurile prin vânzare directă către .X. S.A., nemaivând activitate de vânzare bitum ci doar de transport. De altfel, la data transferului conform punctului 5 din contract promitentul va îndeplini următoarele operațiuni: *"finalizarea operațiunilor cadastrale.....pentru a separa proprietatea imobiliară de bitum....demolarea structurilor nefolosite....etc., iar conform pct.6.2.1 "părțile vor constitui un comitet de pretransfer....pentru realizarea unui inventar comun al activelor și pentru a pune la dispoziție lista actualizată a elementelor transferate..."*.

În data de **27.10.2014** părțile au încheiat **contractul de vânzare - cumpărare a depozitului de la .X. în valoare de .X. lei**, .X. S.A. achitând la data semnării diferența de .X. lei, emițându-se factura în valoare de .X. lei reprezentând activele și totalitatea elementelor aferente activității de bitum. Factura a fost emisă fără TVA în conformitate cu art.128 alin. (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv transfer de active.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că transferul a fost realizat la data achitării avansului, **întrucât cesionarul putea la acea dată să desfășoare activitate economică separat dispunând de logistica necesară**, inclusiv folosirea propriei mărci, formule și informații confidențiale, acces în nume propriu la transport .X., iar pe de altă parte, societățile au tratat (plata parțială de .X. lei) în octombrie 2012 ca și transfer parțial.

Ca această plată parțială de .X. lei reprezentând parte a prețului de transfer, reiese și din faptul că riscul asumat de .X. S.R.L. privind întreținerea stocului de bitum nu a făcut obiectul înțelegerii, costurile privind combustibilul utilizat pentru întreținerea stocului fiind facturat separat de contract.

Deci la data încheierii Promisiunii unilaterale de vânzare a depozitului de bitum societatea dispunea de toate condițiile pentru desfășurarea activității în fapt transferul depozitului de bitum având loc la data de 08.10.2012.

Mai mult, din adresa nr..X./03.05.2016, reiese că societatea a înregistrat, în luna decembrie 2012, suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii de depozitare în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs*” comportându-se ca și cum ar fi efectuat plata unui avans la activul din contractul de vânzare și a recunoscut actul la nivelul contractului de vânzare-cumpărare în bilanțul din 2012.

De asemenea se reține că, prețul de vânzare a activului este aproape identic cu valoarea chiriei pe doi ani.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacției în sensul că transferul de active a avut loc la data încheierii Promisiunii de vânzare din data de 08.10.2012, iar cheltuielile cu serviciile de depozitare în sumă de .X. lei pe anul 2013 și în sumă de .X. pe anul 2014 au fost reconsiderate ca fiind parte a prețului de vânzare.

De menționat este faptul că au fost avute în vedere cheltuielile cu amortizarea începând cu luna octombrie 2012 - data transferului depozitului prin plata parțială a prețului de vânzare, societatea putea să stabilească cheltuieli cu amortizarea.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că urmarea reîncadrării cheltuielilor cu servicii de depozitare/chirii spațiu ca fiind parte a prețului de transfer a activului, la data Promisiunii de vânzare din 08.10.2012 societatea ar fi trebuit să emită factură de livrare fără taxă pe valoarea adăugată.

De altfel, însăși societatea s-a comportat în acest sens la data de 27.10.2014, data Contractului de vânzare emitând factură de livrare fără taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, art. 128 alin. (7) din Codul fiscal reglementează expresis verbis faptul că transferul de active sau părți de active are loc, în înțelesul taxei pe valoarea adăugată, și în cazul în care operațiunea este realizată ca urmare a unei vânzări, nu numai atunci când operațiunea are loc ca urmare a divizării, fuziunii ori aportului în natură.

Chiar dacă tratamentul fiscal aplicat transferurilor de active are, în fapt, natura unei facilități fiscale pentru persoanele impozabile, în contextul aderării la Uniunea Europeană, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții Europene de Justiție privind opțiunea statelor membre de a exclude transferul totalității activelor sau a unei părți a acestora din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că Directiva a-VI-a 77/388 din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (77/388/CEE), la art.5(8), prevede:

*“(8) În cazul unui transfer, efectuat cu titlu oneros sau nu, sau ca contribuție la o societate, al totalității activelor sau al unei părți din acestea, **statele membre pot considera că nu a avut loc nici o livrare de bunuri și, în acest caz, beneficiarul este considerat succesorul persoanei care a efectuat transferul. Dacă este cazul, statele membre pot lua măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței atunci când beneficiarul nu este în totalitate pasibil de plata impozitului**”.*

Mai mult, se reține că această reglementare constituie o excepție de la regula generală, potrivit căreia livrările de bunuri efectuate cu plată reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, prevederea trebuie interpretată restrictiv, prin respectarea strictă a tuturor condițiilor stabilite de prevederile legale.

Astfel, prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu cele ale pct.6 alin.(6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare dat în explicitarea prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal, care stipulează:

“(6) Se consideră transfer parțial de active în sensul art. 128 alin.(7) din Codul fiscal transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.”

Din analiza jurisprudenței Curții Europene de Justiție (Dosarul C-497/01 Zita Modes Sarl v.Administration de l'enregistrement et des domaines, 27 noiembrie

2003) reiese că prevederile legale privind transferul de active sunt aplicabile numai în situația în care primitorul activelor are intenția de a desfășura activitatea sau partea de activitate care i-a fost transferată, și nu doar de a lichida imediat activitatea respectivă și de a vinde eventualele stocuri.

De asemenea, potrivit paragrafului nr.40 din Decizia C-497/01 Zita Modes, conceptul de cesionare a totalității activelor sau a unei părți a acestora trebuie interpretat ca o cesiune a unei companii sau a unei părți independente a unei activități comerciale, și care cuprinde elemente corporale și, după caz, necorporale care constituie împreună o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi capabilă să desfășoare o activitate economică independentă.

Prin urmare, resursele transferate trebuie să constituie o structură independentă din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate, iar primitorul lor trebuie să continue activitatea sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată, fără să existe intenția lichidării afacerii.

Pentru a vorbi de un transfer de active în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, se au în vedere mijloacele fixe, echipamentele, stocurile, clienții, furnizorii, resursele umane, cu alte cuvinte factorii de producție ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate, astfel că se are în vedere „totalitatea activului și pasivului unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, **constituie activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace.**

Astfel, pentru a califica o tranzacție drept transfer de active neimpozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, atât persoanele impozabile implicate, vânzătorul și cumpărătorul, cât și organele fiscale trebuie să aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea, astfel încât între părți să nu se realizeze o simplă vânzare de bunuri, ci o **veritabilă "transferare a afacerii" de la vânzător la cumpărător**, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate și vânzarea stocurilor.

O asemenea interpretare asigură aplicarea corectă a prevederilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, în baza principiului de drept *actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*, astfel că simpla vânzare a unui mijloc de transport sau a unui calculator către o persoană impozabilă cumpărătoare, chiar dacă această persoană ar fi capabilă să utilizeze în mod independent bunul achiziționat, nu poate fi tratată ca un transfer de active neimpozabil, câtă vreme vânzătorul nu-i transfera cumpărătorului afacerea sa sau cel puțin o parte funcțională din ea.

Având în vedere prevederile de la pct.2.1 din Promisiunea de vânzare „*Promitentul promite în mod expres și irevocabil să vândă Beneficiarului dacă acesta se va arăta interesat să cumpere Activele aferente Activității ca structură independentă din punct de vedere tehnic, capabil să efectueze activități economice separate*”, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să emită factură fără TVA încă de la data promisiunii de vânzare.

În consecință, din suma de .X. lei reprezentând reîncadrarea cheltuielilor cu serviciile de depozitare/chirii spațiu ca fiind parte din prețul de vânzare a activului, organele de inspecție fiscală au acceptat ca și prestare efectivă suma de .X. lei/2

ani rezultată din costurile suplimentare pe care societatea le-a suportat după ce nu a mai înregistrat servicii trowghput (în principal salarii și contribuții), respectiv în condițiile în care societatea a realizat activitate de bitum independent, inclusiv marja medie de 3.54% (marja corespunzătoare CAEN 782 „Activități de contractare a forței de muncă”), a rezultat bază suplimentară de .X. lei (.X.-.X.) pentru care corespunde TVA suplimentară de .X. lei.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „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”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de depozitare/chirii și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

5. În ceea ce privește .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale, iar prin contestație nu sunt aduse argumente privind modul de calcul a acestora.

În fapt, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art. 120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

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

ART.120

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

ART. 120^{^1}

Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”.

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul și având în vedere soluțiile dispuse prin prezenta decizie, respectiv:

- pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei – respingerea ca neîntemeiată a contestației în baza reținerilor de la pct.1, 3 și 4;

- pentru TVA în sumă de .X. lei – desființarea parțială a deciziei de impunere, potrivit reținerilor de la pct.2;

- pentru TVA în sumă de .X. lei – respingerea ca neîntemeiată a contestației, potrivit reținerilor de la pct.4, ca o consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, precum și pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei și se va desființa parțial decizia de impunere pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

6. Referitor la solicitarea .X. S.A. prin adresa nr. FN/06.07.2016, în conformitate cu prevederile art.9 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, de acordare a unei audiențe, aceasta a fost acordată și a avut loc în data de 20.07.2016 la sediul organului de soluționare a contestației, cu participarea reprezentanților contestatarei, susținerile fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată la dosarului cauzei.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se,

D E C I D E:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F_.X./09.02.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același impozit și aceeași perioadă în funcție de cele prezentate în decizie și să emită un nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F_.X./29.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,
.X.