



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr. X / . .2020
privind soluționarea contestației depusă de
X**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A-SLP 000/2019, asupra contestației formulate de X, prin SPRL R, conform Împuternicirii avocațiale seria B nr.000/2019, anexată în original la dosarul cauzei.

X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.03.2019, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

Totodată, X contestă parțial Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice pentru accesoriile în cuantum de **000 lei** reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, X contestă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice pentru accesoriile în cuantum de **000 lei** reprezentând penalități de nedeclarare.

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.

Decizia de impunere nr.000/03.2019 a fost comunicată societății în data de **03.04.2019**, prin remitere sub semnătură, așa cum rezultă din adresa nr. 000/04.2019 de comunicare a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de **17.05.2019** potrivit ștampilei aplicată de registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a și lit.d 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, anexată în original la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/03.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019, X susține următoarele:

Fabricile T din X sunt unități de tipul "tăiat și cusut". Acestea preiau rolele de material (sau piele) și, utilizând mașini de tăiere decupează bucățile necesare pentru scaune. Aceste bucăți sunt cusute manual într-o husă completă de scaun de mașină de lucrători. Aceste operațiuni se desfășoară în baza unui contract de procesare. În concret, sucursalele T procesează și furnizează huse de scaune de mașină, astfel cum se indică de către A KG (o societate cu sediul și înregistrată în scopuri de TVA în G) - "principalul".

Procesatorii nu cumpără materiale brute și nu își asumă răspunderea pentru materiale brute, stadiul lucrărilor sau bunuri finale. Aceștia sunt în mod obișnuit remunerați în baza unei taxe calculate pe o bază cost – plus.

A G a contractat la X un serviciu complex constând atât în servicii de procesare și asamblare a componentelor de tapițerie, cât și în servicii auxiliare și administrative. Serviciile de procesare constau în tăierea și coaserea materiilor prime pentru a produce huse pentru scaune auto. Serviciile auxiliare constau în depozitarea materiilor prime și a produselor finite, recepția materiilor prime, inspecția materiilor prime, gestionarea materiilor prime, etc.

Activitatea economică desfășurată de A în România constă în furnizare de huse pentru scaune auto. Pe de altă parte, X este o entitate independentă (chiar dacă face parte din grupul A), care, pe lângă furnizarea serviciilor de procesare, are propria activitate economică de a furniza clienților săi scaune auto complete sau părți de scaune.

Implicarea X este strict limitată la atributele sale de procesator, adică prin desemnarea ca sucursale T pentru piața din România. Acestea nu le sunt conferite atribuții care să genereze obligații legale pentru A în operațiuni economice.

A nu impune procesatorului X ce și cât personal să angajeze, ce cota de producție să stabilească pentru fiecare angajat din producție, câte ture să fie stabilite etc.

Invocând jurisprudența CJUE, respectiv decizia pronunțată în cauza C-349/96 CPP, societatea susține că un serviciu trebuie considerat auxiliar unui serviciu principal dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal furnizat. Procesatorul furnizează un serviciu complex de procesare și nu reprezintă resursa umană din România a principalului.

Potrivit art.8 din acordul de procesare, prețul serviciilor de procesare se calculează pe baza modelului cost-plus, respectiv prin adăugarea la costurile efective realizate de sucursalele T a unei marje de 8,6957%. Acesta este exclusiv un acors comercial / de business între părți și nu susține ipoteza exercitării unui control de către principal asupra procesatorului.

Indiferent de participarea la întâlnirile cu OEM (producători de echipamente originare) sau inițiativele de reducere a costurilor la care procesatorul poate sau nu poate participa, decizia finală este luată, fără excepție de A.

Decizia finală îi revine integral și exclusiv principalului care poate opta în cele din urmă să utilizeze o altă unitate T în grupul A dacă se potrivește mai bine cu obiectivele sale de afaceri.

Invocând deciziile CJUE pronunțate în cauzele C-605/12 Welmory, C-190/95 Aro Lease, C-51/88 Hamann, C-260/95 DFDS, C-73/06 Planzer, societatea susține:

Resursele umane și tehnice trebuie să fie prezente într-o măsură suficientă pentru a exista un sediu fix. În mod necesar, suficiența sau caracterul adecvat al structurii în ceea ce privește resursele umane și tehnice trebuie evaluată de la caz la caz, în contextul faptelor și circumstanțelor specifice. În acest sens, ar trebui să se țină seama în mod corespunzător de natura activității economice și a resurselor umane și / sau a resurselor tehnice necesare ale acestei activități în ansamblu.

Relevanța resurselor a fost evidențiată și în cauza C-452/03 RAL, în sensul că acele resurse care sunt direct implicate în furnizare / prestare, adică încheierea și executarea contractelor cu clienții, trebuie să se afle în relație de dependență directă cu persoana impozabilă nerezidentă, pentru a se putea concluziona că există un sediu fix.

Simplul fapt că un subcontractant este însărcinat cu efectuarea unor anumite activități pentru persoana impozabilă și care se bazează în aceste activități pe angajații săi, care continuă să fie sub îndrumarea sa – decât sub controlul direct al persoanei impozabile – nu este suficient să presupună că acesta din urmă dispune de resursele umane necesare pentru a crea un sediu fix.

Principalul nu are un sediu fix în România pentru a susține tratamentul TVA aplicat de către autoritățile fiscale din România asupra serviciilor de procesare.

În mod similar, nu este necesar ca persoana impozabilă să dețină resursele tehnice proprii pe care se bazează pentru a-și desfășura activitatea. Este suficient ca aceste resurse să fie la dispoziția sa sau să fie puse la dispoziția sa la cerere de către client sau de către terți pe bază contractuală, sau să fie accesibile în general pe durata prestării serviciului.

Simplul fapt că o entitate este deținută integral de o altă entitate nu creează, în sine, în mod concludent, un sediu fix a acestei entități. Angajații se află în relație contractuală exclusivă (contracte de muncă) cu X, recrutarea, salariul și orice alte elemente ale raportului de muncă fiind negociate de aceștia cu X. Decizia cu privire la durata contractelor de muncă, numărul de angajați necesari și încetarea unor asemenea contracte aparține X. Rolul angajatului la nivelul X este definit de managementul local T și accesul la sistemul IT este aprobat în instrumentul relevant (ITARAS) de către supraveghetorul direct și directorul de fabrică, fără aprobarea prealabilă din partea principalului. De asemenea, programul de lucru, cota pentru produsele fabricate pentru personalul de producție sunt stabilite la nivel local.

Faptul că, în cele din urmă, directorii T răspund unor persoane din afara României este inevitabil într-un grup multinațional, deoarece toate operațiunile desfășurate la nivel global în cazul unor astfel de entități sunt în cele din urmă centralizate la nivelul administrației centrale. Cu toate acestea, chiar și directorii T sunt angajați de X. De asemenea, nu există contracte de închiriere a personalului care să pună la dispoziția principalului niciuna dintre resursele românești.

Toate persoanele angajate în funcția de director logistic au aceleași sarcini și responsabilități comparabile, indiferent dacă fac parte dintr-un centru de profit care desfășoară sau nu operațiuni de procesare. Numai centrele de profit T din P și P desfășoară astfel de operațiuni de procesare.

Deoarece A nu îndeplinește criteriul uman și întrucât criteriile de stabilire trebuie luate în considerare în mod cumulativ, nu se poate considera un sediu fix ca existând în România. Chiar dacă ar exista resurse umane, dar nu există resurse tehnice asupra cărora principalul să

aibă control în baza unui contract, nici în acest caz condițiile cumulative nu ar fi îndeplinite.

Principalul german – A nu este acționarul X, iar aceasta din urmă nu este, de asemenea, indirect o filială a A. Entitățile sunt părți afiliate exclusiv prin prisma apartenenței la același grup de companii. Ca atare, principalul german nu se află într-o poziție de control asupra entității românești.

De asemenea, alte fabrici (centre de profit / sucursale) ale X exercită același control direct și exclusiv asupra propriilor decizii standard de afaceri (cum ar fi servirea clienților, angajarea conducerii, stabilirea prețurilor pentru propriile produse vândute, asumarea riscului financiar al operațiunilor efectuate)/ Nu există nicio putere juridică conferită A care să preia / substituie standard de independență de la celelalte fabrici X din România.

A dispune de resurse și funcții suficiente în afara României pentru a-i permite să-și desfășoare activitatea. Activitățile întreprinse prin intermediul funcțiilor centralizate stabilite în afara României pentru achiziții și vânzări (negocierea și încheierea acordurilor de afaceri) constituie o trăsătură decisivă pentru a concluziona că activitatea economică a principalului nu se desfășoară în România.

Chiar dacă, ipotetic, angajații X ar fi fost indicați ca persoane de contact pentru anumite contracte (ceea ce nu este cazul, deoarece toată comunicarea de la clienții A este, așa cum conformă și echipa de inspecție fiscală, adresată entității A, această împrejurare nu ar fi fost suficientă pentru a se considera că aceștia intervin efectiv în operațiunile de livrare, având doar un rol de comunicare / legătură între omologi. În astfel de cazuri, acești angajați ar fi acționat doar ca o cutie poștală, care, potrivit jurisprudenței CJUE, nu poate constitui un motiv pentru existența unui sediu fix.

În baza jurisprudenței CJUE, pentru ca un sediu fix să existe, resursele sale umane ar trebui să fie capabile să ia decizii privind administrarea afacerii sau să creeze un cadru în care să poată fi încheiate contracte. Angajații X nu iau nicio hotărâre cu privire la vânzarea / cumpărarea efectivă a bunurilor efectuate de A, nu fac astfel de activități inerente în efectuarea livrărilor de bunuri finite, neluând nicio decizie asupra volumelor, prețurilor sau părților contractante.

X ia decizii proprii care conduc la îndeplinirea propriilor sale obiective economice (inclusiv activitatea de procesare, dar care nu este singura activitate desfășurată), separat de activitățile economice desfășurate de A.

Solicitarea către furnizor de a livra materialele către sucursalele T ale X nu implică negocierea condițiilor, aceste condiții fiind anterior negociate și convenite între A și furnizorul respectiv.

În ceea ce privește caluzele acordului de procesare, activitățile auxiliare sunt parte dintr-un serviciu complex. În același timp, acestea au, de asemenea, o importanță operațională pentru care procesatorul să își poată îndeplini obligațiile contractuale.

Datorită volumului mare al activității și odată cu dezvoltarea tehnologiei informației, înregistrarea materiilor prime și materialelor primite spre prelucrare se efectuează electronoc direct în sistemul contabil al A în loc să fie înscrise într-un registru fizic și trimisă principalului german pentru înregistrarea în conturi. Înregistrările contabile se efectuează automat de sistemul prin scanare instalat la sucursalele de procesare și sunt înregistrate numai în cadrul unui anumit centru de profit setat în sistemul contabil care arată că respectivele bunuri sunt deținute de către A dar localizate fizic în România și nu în general în toate conturile principalului german.

Simpla transmitere a informațiilor despre stocul necesar pentru procesarea în curs, nu echivalează cu noțiunea de a acționa în numele A, dar este absolut necesare ca X să-și asigure propriile sale operațiuni și angajamente în cadrul acordului de procesare. Procesatorul nu crește numărul de huse pentru scaune auto care urmează a fi procesate (și, prin urmare, nu comandă peste volumul de material estimat inițial între A și furnizorii săi), ci doar comunică necesarul de material pentru cantitatea de produse finite agreată a fi procesată.

Tehnologia EDI ("electronic data interchange") nu este o cutie poștală publică și astfel mesajele EDI nu pot fi schimbate în situația în care configurația corespunzătoare nu a fost efectuată la ambele capete ale operațiunii, respectiv la furnizor și la client. Astfel, EDI nu trebuie privite ca acorduri individuale ca în cauza RAL. (Channel Island).

Resursele umane din sucursalele T nu sunt capabile să ia nicio decizie de conducere sau să creeze un cadru în care să fie încheiate contracte cu furnizorii sau clienții.

Sucursalele T ale X nu acționează în numele A răspunzând la plângerile de calitate. Indiferent că răspunsul se transmite către A sau direct către client face parte din obligația procesatorului, deoarece acesta este în directă legătură cu serviciul de procesare efectuat.

Conform regulilor contabile românești, procesatorul trebuie să recepționeze și să înregistreze în afara bilanțului cantitățile și valorile mărfurilor aflate în custodie în depozitele P și P și dacă acestea pot fi compensate. Ca atare, aceasta este sarcina proprie a procesatorului și nu este efectuată în numele A. Dacă A se bazează pe documentele întocmite

de X pentru propriile sale obligații, este vorba de reglementările contabile germane și în afara sferei de TVA în România. Decizia finală (fie că este vorba de aprobare sau reclasificare, dacă este cazul) nu aparține angajaților români.

Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscală cu privire la faptul că salariații X sunt implicați în acțiunile de audit cerute de clienții A, societatea precizează că domnul C chiar face parte din drupul de management al X T din P prin poziția sa și, ca atare, această notă este scoasă în mod voluntar și abuziv din context.

Totodată, pentru mesajele EDI, cu privire la departamentul logistic, într-un anumit moment oamenii vor trebui să comunice în cazul unor defecțiuni de sistem sau cel puțin să confirme primirea mesajelor EDI cu succes. În acest sens este atribuit un "reprezentant al clientului"

Referitor la resursele tehnice, societatea susține că A nu are la dispoziție resursele tehnice ale X, neluând nicio decizie în ceea ce privește resursele tehnice disponibile la sediul acesteia.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și Documentul nr.000 a Comitetului pentru TVA, contestatarul nu consideră că există o structură adecvată în ceea ce privește cerințele privind resursele umane și tehnice nici separat pe tipuri de resurse, nici cumulativ, așa cum este necesar pentru a stabili că A are un sediu fix în România.

Cu privire la sediul fix către care se prestează servicii, societatea precizează că sediul fix destinat trebuie să aibă o structură adecvată pentru a-i permite să interacționeze direct cu clienții și să realizeze elemente esențiale și substanțiale ale serviciilor furnizate acestora.

Activitatea principalului constă în furnizarea de huse pentru scaune, care presupunând chiar existența unui sediu fix destinat în România, nu se realizează în niciun fel din România.

Conform documentelor de lucru nr.857 și 791 ale Comisiei de TVA, noțiunea de sediu fix este definită numai în ceea ce privește prestările de servicii, întrucât, în general, nu este relevantă în ceea ce privește stabilirea locului de livrare a bunurilor pentru scopuri de TVA. Efectuarea tranzacțiilor constând în livrări de bunuri nu poate crea un sediu fix.

Chiar dacă situația în care un depozit îndeplinește efectiv condițiile prevăzute la art.11 din Regulamentul de punere în aplicare a Directivei de TVA și ar putea fi calificat drept un sediu fix, nu se poate considera automat că toate tranzacțiile sunt efectuate prin acest depozit.

Având în vedere și art.192a din Directiva de TVA și art.53 din regulamentul de punere în aplicare, contestatarul precizează că un sediu fix nu poate fi văzut ca intervenind într-o livrare / prestare în mod automat.

Chiar și în ipoteza unui sediu fix în România, serviciile prestate de procesatorul român nu pot fi văzute ca inerente realizării operațiunii

impozabile înainte sau în timpul realizării sale, pentru a justifica faptul că aceste servicii ar trebui să fie supuse TVA în România.

Referitor la testul de raționalitate, societatea invocă deciziile CJUE pronunțate în cauzele C-231/94 Aro Lease, C-260/95 DFDS, C-73/06 Planze, C-452/03 RAL, C-605/12 Welmory, precizând că prin utilizarea locului de stabilire a activității economice ca punct de referință principal, TVA a fost imputată în mod corespunzător în G prin intermediul mecanismului de taxare inversă, contrar situației din RAL.

De asemenea, societatea invocă deciziile pronunțate de CJUE în cauzele Halifax, Part Service, și WebMindLicenses, precizând că în cazul de față ambele părți au drept de deducere integral a TVA.

X prin celelalte sucursale în plus față de T, a avut cu adevărat un risc financiar și, de asemenea, a avut alți clienți independenți, astfel încât entitățile nu pot fi văzute ca fiind complet dependente una de cealaltă.

Întrucât părțile au agreeat că serviciul este unul complex, nu ar putea exista un sediu fix, întrucât resursele relevante nu i-ar fi permis să primească și să utilizeze pentru nevoile proprii totalitatea serviciilor ca o prestație unică. Întrucât cel puțin anumite servicii au necesitat contribuția personalului A din afara României, nu se poate concluziona că resursele procesatorului au oferit tot ceea ce era necesar pentru a permite unui potențial sediu fix să primească serviciile.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, X a depus în susținerea contestației o serie de înscrisuri, respectiv: scrisoare de nominalizare încheiată de managerii de vânzări al A și acorduri împreună cu specificațiile de proiect pentru achizițiile de materii prime, care constituie Anexa nr.I; procura acordată de societate persoanelor fizice indicate în cuprinsul acesteia (Anexa nr.II); exemple din Anexa nr.3 la documentul VEG nr.000 (Anexa nr.III); un exemplu de corespondență având ca obiect activitatea operațională desfășurată de personalul societății (Anexa nr.IV); un exemplu de act adițional la contractul individual de muncă al unui angajat X (Anexa nr.V).

Totodată, prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, X a depus în susținerea contestației note scrise prin care precizează că:

- este o entitate independentă față de A, chiar dacă amândouă fac parte din grupul A,
- este strict limitată la atribuțiile de procesator, conform indicațiilor primite de la principal, acestea excluzând orice atribuții decizionale / de management ale societății,
- furnizează principalului un serviciu complex de procesare nereprezentând resursa umană a acestuia, iar pe lângă aceste servicii de

procesare, sucursala lucrează cu diverși clienți cărora le furnizează scaune auto complete sau părți de scaune.

De asemenea, societatea a invocat și anexat în susținerea contestației concluziile avocatului general J K prezentate în cauza C-547/18 Dong Yang Electronics și documentului de lucru 084 al grupului de experți în materie de TVA.

II. A) Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/03.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/.03.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:

X a preluat în data aprilie 2016 activitatea (sub forma unui transfer de active) de la J. Grupul A își are sediul central în Europa și cea mai importantă companie a grupului este A G.

Prin Acordul privind confirmarea transferului contractului de taxare a serviciilor de fabricație din data de septembrie 2014, încheiat între A G, X și J G au fost transferate drepturile, obligațiile și datoriile ce decurg din Contractul de taxare a serviciilor de fabricație din data de septembrie 2014 încheiat între J și J G către X și A G.

Ca urmare a transferului activității de automobile a J România către X, au fost transferate drepturile, obligațiile și datoriile J Romania stipulate în Contractul de taxare a serviciilor de fabricație către X.

Totodata, urmare a transferului activității de automobile a J G către A G, au fost transferate drepturile, obligațiile și datoriile J G specificate în Contractul de taxare a serviciilor de fabricație către A G.

Conform Contractului de Taxare a serviciilor de fabricație încheiat între J România SRL și J G, părțile au convenit ca JCR va fabrica componente de tapițerie pentru JC , iar JC România furnizează servicii de fabricație (huse) în schimbul plății unei taxe.

În baza contractului de taxare a serviciilor de fabricație și a Acordului privind confirmarea transferului contractului de taxare a serviciilor de fabricație, X produce/asamblează în sucursalele sale de tapițerie (denumite T) din P și P componente de tapițerie pentru A.

Sucursalele T oferă clientului A un serviciu complex constând atât în servicii de procesare și asamblare a componetelor de tapițerie cât și în servicii auxiliare și administrative. Serviciile de procesare constau în tăierea și coaserea materiilor prime (în principal țesături și piele) pentru a produce huse pentru scaune auto. Serviciile auxiliare constau în depozitare materii prime și produse finite, recepție materii prime, inspecție materie primă, gestionarea recepțiilor materiilor prime, a consumurilor și expedierilor de produse finite, asigurarea continuitatii aprovizionării,

comandarea materialelor, colaborarea cu clienții, efectuarea inventarierii, planificarea producției etc., și diverse sarcini administrative în numele A.

Toate costurile suportate de X pentru a asigura toate activitățile menționate mai sus sunt incluse în taxa de procesare facturată către A.

Operatorul german este proprietarul legal al materiilor prime, a produselor semifabricate și a produselor finite pe parcursul întregului proces de procesare. Materialele sunt furnizate fabricilor procesatoare din România, (sucursalele T ale X din P și P) care transformă materialele în produse finite și nu iau proprietatea legală asupra materialelor sau a produselor finite. Așadar, sucursalele T nu înregistrează achiziționarea materiilor prime sau vânzarea produselor finite.

Prin urmare, X a facturat lunar (pentru fiecare sucursală implicată) prestări servicii către A, astfel că în perioada supusa verificării (februarie 2016-iulie 2018) a înregistrat venituri din servicii de fabricație în sumă totală de 000 lei.

În ceea ce privește modalitatea de calcul a prețului serviciilor de fabricație facturate lunar, acesta se bazează pe costurile efective realizate de sucursalele T care cuprind toate costurile aferente activităților sale care variază în totalitate sau semnificativ cu volumul de producție cărora li se adaugă marja de 8,6957% prevăzută în contractul de taxare serviciilor de fabricație.

A G, pentru activitățile desfășurate în R s-a înregistrat direct în scopuri de TVA din data de 03.2016, fiindu-i atribuit codul de TVA 000, cod pe care persoana nerezidentă îl utilizează pentru efectuarea de operațiuni taxabile pe teritoriul statului român, respectiv atât pentru achizițiile interne și intracomunitare efectuate, cât și pentru livrarea produselor obținute în sucursale T către clienții săi, însă pentru celelalte servicii (de procesare, asamblare, depozitare, servicii administrative) a comunicat codul de TVA atribuit de autoritățile din G în vederea facturării respectivelor operațiuni în regim de scutire de TVA.

S-a constatat că serviciile prestate de X sunt realizate în legătură cu bunuri ce aparțin unui proprietar identificat cu cod de TVA atribuit de autoritățile române, iar aceste servicii cresc valoarea adăugată a unor bunuri vândute în regim de taxare de proprietarul de drept (atât pe teritoriul României cât și în afara României), deci centrul de cost al acestei activități și beneficiul din vânzarea produselor se realizează pe teritoriul României, nicidecum pe teritoriul Germaniei acolo unde se află sediul activității economice declarat de către A

În consecință, A G desfășoară permanent, cu regularitate operațiuni taxabile pe teritoriul României și utilizează serviciile de prelucrare/fabricație în speță pentru a efectua livrări de huse (în valoarea huselor fiind cuprinsă și valoarea serviciilor de procesare).

Urma verificării contractelor, documentelor tehnico-operative, de gestiune și financiar contabile puse la dispoziție de X și din explicațiile furnizate de reprezentantul acesteia în ceea ce privește modul de derulare a operațiunilor în cadrul sucursalelor T, echipa de inspecție a constatat că A G dispune în România de resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art. 266 alin. (2) lit.b) și art. 278 alin.(2) lit.b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.14 și pct.88 alin.(2) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, întrucât A dispune în România de o structură adecvată de resurse umane (o parte din salariații sucursalelor T ale X) și tehnică (calculatoare, scanneruri, depozite, echipamentele și utilajele din depozite), care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice, s-a constatat că locul de prestare a serviciilor furnizate de X partenerului A nu se consideră a fi la sediul activității economice din G, ci în statul în care se află sediul fix respectiv pe teritoriul României.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste operațiuni sunt impozabile în România, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.268 alin.(1), art.269 alin.(1) și alin.(2), art.271 alin.(1), art.278 alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Serviciile sunt prestate în România conform art. 269 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, de către o persoana impozabilă, respectiv X, fiind rezultate dintr-o activitate economică.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.281, art.286 și art.291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, urmare inspecției fiscale a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferentă serviciilor facturate de X în regim de scutire către A, prin reîncadrarea lor ca operațiuni taxabile pe teritoriul României, deoarece serviciile sunt prestate către persoana juridică nerezidentă ce deține un sediu fix în România.

În exercitarea dreptului de apreciere ce a condus la fundamentarea faptului că A are sediu fix în România, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și jurisprudența CJUE, respectiv decizia pronunțată în cauza cauza C-605/12 Welmory.

B) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/04.2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, în temeiul art.98 lit.c și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență a taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr.000/03.2019, au fost calculate dobânzi în sumă 000 lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Documentul prin care s-a individualizat baza impozabilă îl reprezintă Decizia de impunere nr.000/03.2019.

C) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/04.2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , în temeiul art.98 lit.c și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/03.2019, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată, au fost calculate penalități de nedeclarare în cuantum de 000 lei.

Documentul prin care s-a individualizat suma de plată îl reprezintă Decizia de impunere nr.000/03.2019.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Referitor la Decizia de impunere nr.000/03.2019

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă pentru prestările de servicii facturate către AG, X are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care, urmare verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că beneficiarul din G reprezintă o persoană impozabilă stabilită în România întrucât are un sediu fix în România.

În fapt, în baza contractului pentru transferul activității, X a preluat în data 04.2016 activitatea (sub forma unui transfer de active) de la J Romania SRL. Grupul A are sediul central în Europa, iar cea mai importantă companie a grupului este A G.

Prin Acordul privind confirmarea transferului contractului de taxare a serviciilor de fabricație din data de 09.2014, încheiat între AG, X și J G au fost transferate drepturile, obligațiile și datoriile ce decurg din Contractul de

taxare a serviciilor de fabricație din data de 09.2014 încheiat între J Romania SRL și JG către X și A G.

Ca urmare a transferului activității de automobile a J România SRL către X, au fost transferate drepturile, obligațiile și datoriile J România SRL stipulate în Contractul de taxare a serviciilor de fabricație către X.

Totodată, urmare a transferului activității de automobile a J G către AG, au fost transferate drepturile, obligațiile și datoriile JG specificate în Contractul de taxare a serviciilor de fabricație către AG.

Conform art. 1 "Definiții" din Contractul de Taxare a Serviciilor de Fabricație încheiat în data de 09.2014 între J România SRL și JG ,

"[...]

B. "Componente de tapițerie" - "va însemna componente de tapițerie "tăiate și cusute" pentru sistemele de scaune auto produse de JCR la indicația JC GmbH pe perioada prezentului Contract".

C. "Cost efectiv" - va cuprinde toate costurile companiei JCR, aferente activității sale în temeiul prezentului Contract, care variază în totalitate sau semnificativ, cu volumul de producție. Acestea vor cuprinde, în special, următoarele:

- a) salarii, câștiguri suplimentare, impozite pe salarii, costuri aferente asigurărilor sociale ale angajaților și alte taxe aferente asigurărilor precum și alte taxe aferente salariilor angajaților JCR, suportate și achitate de către JCR, care sunt aferente fabricației de Componente de Tapițerie așa cum se specifică mai jos;
- b) depozitele de consumabile, inclusiv costurile instrumentelor perisabile care nu au fost capitalizate;
- c) consumabile de mentenanță;
- d) utilități, inclusiv apă, combustibil, electricitate;
- e) costuri aferente mostrelor;
- f) costuri preemptive aferente controalelor de calitate;
- g) costuri de amortizare ca procent din cheltuielile de capital cu privire la activitățile desfășurate în temeiul prezentului contract; [...]"

Potrivit art.2 "Servicii" din contract:

"JCR va asambla componente de tapițerie descrise în prezentul contract în conformitate cu termenii descriși. În special, printre altele, JCR, va proceda la următoarele:

- a) va produce/asambla Componentele de Tapițerie și va efectua orice înlocuiri sau modificări ale acestor Componente de Tapițerie pe perioada Contractului în conformitate cu Specificațiile tehnice. Ocazional, JC GmbH și JCR pot conveni prin acord reciproc să substituie sau să adauge Componente de Tapițerie diferite sau adiționale la lista de Componente de

Tapițerie convenită, sau să modifice Componente de Tapițerie sau să șteargă Componente de Tapițerie din listă;

b) va fi de acord să colaboreze atât cu JC GmbH cât și cu clienții săi pentru a reduce costul Componentelor de Tapițerie prin participarea la oricare dintre programele clienților de reducere a costurilor de furnizare;

c) va respecta Specificațiile tehnice ale JC GmbH pentru fiecare dintre clienții săi, precum și obiectivile privind serviciile de calitate, fiabilitate, livrare, cerințe privind design-ul și consultanța privind fabricația;

d) în orice moment pe perioada prezentului Contract sau a prelungirilor acestuia, va menține capacitatea de a fabrica Componente de Tapițerie cel puțin egală cu volumele planificate cumulate ale clienților. JC GmbH sau reprezentantul companiilor sale afiliate vor notifica JCR cu privire la volumele de capacitate planificate la fiecare șase luni în avans pe perioada prezentului Contract;

e) va comanda materialul pentru Componente de Tapițerie. Prin prezentul document, JC GmbH îi conferă JCR dreptul, în fiecare lună, de a contramanda materiale într-un interval cuprins între 80% și 120 % din volumul target/planificat pentru respectiva lună. JCR se obligă să notifice JC GmbH în avans în cazul în care nivelele contramandate se încadrează în afara acestui interval, și numai atunci va contramanda materialul pentru respectiva lună, pe baza consimțământului companiei JC GmbH;

f) se va ocupa de depozitarea materialelor deținute de JC GmbH, de produsele aflate în lucru și de produsele finite, pe baza înțelegerii faptului că JCR nu acceptă răspunderea sau costurile cu privire la bunurile învechite sau deteriorate, exceptând cazul celor din urmă, în măsura în care pierderea respectivă se datorează Costurilor privind Rebuturile în Exces;

g) va oferi sugestii companiei JC GmbH cu privire la chestiuni de calitate fie privind furnizorii de materiale pentru livrări specifice sau cu privire la problemele generale de calitate. Orice redresare comercială privind acești furnizori va fi întreprinsă de către și va reprezenta obligația JC GmbH;

h) va adopta, cât mai fidel și mai practic posibil, sistemele de fabricație ale JC GmbH, inclusiv Sistemul de Operare al Activităților, instrucțiunile de inspecție, va încerca să respecte indicatorii cheie de performanță ai JC GmbH, și va menține bazele de date și instrucțiunile de lucru care sunt utilizate cu aceste sisteme;

i) se va întâlni cu reprezentanții JC GmbH sau companiile sale afiliate nominalizate și vor cădea de acord asupra estimărilor privind costurile adiționale, sau reduceri de costuri, după caz, cu privire la modificările de inginerie (tehnice) și de design aduse Componentelor de Tapițerie;

j) va conveni cu JC GmbH cu privire la implementarea oricăror modificări semnificative în producție, calitate și procesul de logistică;

k) va urmări standardele aplicabile aferente mentenanței totale a componentelor de tapițerie ale JC GmbH (după cum JC GmbH notifică JC ocazional), va desfășura verificări regulate pentru a investiga starea echipamentelor de producție și va desfășura lucrările de mentenanță ce se impun; [...].”

În ceea ce privește art.4 ”Informații” din contract, părțile au stipulat ca ”ocazional JC GmbH va furniza JCR direct sau indirect (printr-o Companie afiliată nominalizată), în legătură cu asamblarea Componentelor de Tapițerie, toate informațiile relevante și disponibile după cum JC GmbH consideră ca fiind necesar sau util în scopul prezentului Contract. [...] JCR nu va utiliza aceste informații în alte scopuri decât cele din prezentul contract fără consimțământul prealabil în scris al JC GmbH”.

Referitor la îmbunătățirea productivității, la art.6 se precizează că ”JCR va depune eforturi în mod activ pentru a realiza reduceri de costuri în ceea ce privește fabricația componentelor de tapițerie, fie pe cont propriu, fie consultându-se cu JC GMBH și / sau cu ajutorul JC GMBH sau al companiilor sale afiliate”, iar potrivit art.7, ”[...] JCR confirmă că va colabora în mod activ pentru a realiza reducerea costurilor în ceea ce privește fabricația de componente de tapițerie, fie pe cont propriu, fie prin consultare cu JC GMBH și / sau cu ajutorul JC GMBH sau al companiilor sale afiliate”.

Referitor la taxele aferente serviciilor, prevăzute la art.8 din contract, părțile au convenit ca pentru serviciile prestate, JC GMBH va plăti JCR o taxă ce va fi determinată după cum urmează:

a) taxa totală pentru o anumită perioadă ce va fi ”egală cu costurile efective majorate printr-un procent, cunoscut drept ”adaos comercial” ce urmează a fi aplicat pentru perioada respectivă și va fi redusă în măsura în care există costuri aferente rebuturilor în exces”;

b) ”adaosul comercial [...] va fi de 8,6957% de la data intrării în vigoare până la un acord ulterior între părți [...]”.

La art.9 se prevede ca ”la sfârșitul fiecărei luni, JCR va emite o factură către JC GMBH, în euro, în temeiul tarifării ce rezultă din Articolul 8”.

În Contractul de taxare a serviciilor de fabricație, la art.10 ”Inspecție și examinare” se precizează că ”JC GMBH are dreptul de a inspecta și examina, în timpul orelor de lucru rezonabile, registrele contabile, evidențele, rapoartele și orice alte documente aparținând JCR, corespunzătoare determinării taxei pentru servicii, pentru a stabili dacă

JCR a prestat servicii adecvate, dacă a efectuat intrări în contabilitate adecvate și dacă a calculat corect taxele către JC GMBH. Dacă un client a solicitat un audit iar JC GMBH a fost de acord să se supună unui astfel de audit, JCR este de acord să pună la dispoziție registrele contabile, evidențele, rapoartele și alte documente disponibile în vederea inspecției pentru a îndeplini obiectivele unui astfel de audit. Totodată, "JC GMBH are dreptul de a inspecta procesele și procedurile de fabricație pentru a se asigura că respectivele componente de tapițerie sunt fabricate în conformitate cu politicile, standardele și specificațiile JC GMBH".

Prin urmare, în baza Contractului de taxare a serviciilor de fabricație încheiat în data de 09.2014 și Acordului privind confirmarea transferului contractului de taxare a serviciilor de fabricație, X, prin sucursalele sale de tapițerie (denumite T) din P și P, a prestat către A G un serviciu complex conștând atât în servicii de procesare și asamblare a componentelor de tapițerie, cât și în servicii auxiliare și administrative, conform celor prevăzute în contract.

Astfel, în perioada februarie 2016 - iulie 2018, X a facturat lunar (pentru fiecare sucursală implicată) prestări servicii către AG, fără să procedeze la colectarea TVA aferentă, considerând locul de prestare a serviciilor ca fiind în G, respectiv la sediul activității economice a A.

Veniturile înregistrate ca urmare a facturării serviciilor de fabricație au fost în sumă totală de 000 lei, după cum urmează:

- sucursala T P a facturat servicii de procesare în valoare de 000 lei;
- sucursala T P a facturat servicii de procesare în valoare de 000 lei.

Urmare verificărilor efectuate, respectiv a contractelor, documentelor tehnico-operative, de gestiune și financiar contabile puse la dispoziție de X și din explicațiile furnizate de reprezentantul acesteia cu privire la modul de derulare a operațiunilor în cadrul sucursalelor T, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 266 alin.(2) lit.b) și art. 278 alin.(2) lit.b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat faptul că AG deține un sediu fix în România întrucât dispune în România de o structură adecvată de resurse umane (o parte din salariații sucursalelor T ale X) și tehnică (calculatoare, scanneruri, depozite, echipamentele și utilajele din depozite), care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice.

Prin urmare, s-a constatat că locul de prestare a serviciilor furnizate de X partenerului A nu se consideră a fi la sediul activității economice din G, ci în statul în care se află sediul fix, respectiv pe teritoriul României, fapt pentru care aceste operațiuni au fost considerate impozabile în România,

Întrucât sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.268 alin.(1), art.269 alin. (1) și alin.(2), art.271 alin.(1), art.278 alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în sarcina X a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferentă serviciilor facturate către A G.

Pentru activitățile desfășurate în România, A cu sediul social în G,, s-a înregistrat în scopuri de TVA în România din data de 03.2016, fiindu-i atribuit codul 000, cod pe care persoana nerezidentă îl utilizează pentru efectuarea de operațiuni taxabile pe teritoriul statului român.

O parte din produsele finite (huse) fabricate în sucursalele T sunt achiziționate de X (cod TVA, RO 000) de la A G (cod TVA, RO 000) pentru a fi utilizate în procesul de producție pentru seturi complete de scaune, ce se desfășoară în alte sucursale ale sale .

În drept, la art. 266 alin alin.(2) lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se stipulează:

”Semnificația unor termeni și expresii

„(2) În înțelesul prezentului titlu:

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;

c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă”.

iar potrivit pct.1 alin.(6) din Hotărâra Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”În scopul aplicării prevederilor art. 266 alin. (2) lit. c) și art. 307 din Codul fiscal:

a) dacă sediul fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României nu participă la livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, respectiv resursele tehnice și/sau umane din România nu sunt utilizate pentru realizarea acestor operațiuni, se consideră că persoana impozabilă nu este stabilită în România pentru respectivele operațiuni;

b) dacă sediul fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României participă la livrarea de bunuri sau prestarea de servicii înainte sau în timpul realizării acestor operațiuni sau conform unor înțelegeri este prevăzut că sediul fix poate să intervină ulterior derulării operațiunilor pentru operațiuni postvânzare ori pentru respectarea unor clauze contractuale de garanție și această potențială participare nu constituie o operațiune separată din perspectiva TVA, măsura în care sunt utilizate resursele umane și/sau materiale în legătură cu aceste operațiuni nu este relevantă, deoarece se consideră că în orice situație acest sediu fix participă la realizarea operațiunilor respective;

c) atunci când resursele tehnice și/sau umane ale sediului fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României sunt utilizate numai pentru scopuri administrative suport, cum sunt serviciile de contabilitate, de emiteră a facturilor și colectarea titlurilor de creanță, utilizarea acestor resurse nu se consideră ca participare la realizarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii, fiind tratate doar ca servicii-suport necesare îndeplinirii obligațiilor legate de aceste operațiuni. În această situație, se consideră că persoana impozabilă nu este stabilită în România pentru aceste operațiuni;

d) atunci când factura este emisă indicând codul de înregistrare în scopuri de TVA al sediului fix din România, acesta se consideră că a participat la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii, cu excepția situației în care persoana impozabilă poate face dovada contrariului.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, organul de soluționare a contestației reține că o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile.

Totodată, se rețin prevederile art. 278 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

coroborat cu pct.14 alin.(2) din Hotărâra Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”În aplicarea art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, sediu fix înseamnă sediul definit la art. 266 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.”

Potrivit acestor prevederi legale, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.

Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile, un sediu fix caracterizându-se printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.

Așa cum s-a prezentat detaliat la situația de fapt, în baza Contractului de taxare a serviciilor de fabricație încheiat în data de 09.2014 și Acordului privind confirmarea transferului contractului de taxare a serviciilor de fabricație, X, prin sucursalele sale de tapițerie T, a prestat și facturat către AG servicii de procesare care au constat în tăierea și coaserea materiilor prime (în principal țesături și piele) în vederea producerii huselor pentru scaune auto, precum și servicii auxiliare care au constat în depozitare materii prime și produse finite, recepție materii prime, inspecție materii prime, gestionarea recepțiilor materiilor prime, a consumurilor și expedierilor de produse finite, asigurarea continuității aprovizionării, comandarea materialelor, colaborarea cu clienții, efectuarea inventarierii, planificarea producției, etc, precum și diverse sarcini administrative în numele A G.

Toate costurile suportate de X pentru a asigura activitățile menționate mai sus au fost incluse în taxa de procesare facturată către A, aceasta fiind proprietarul materiilor prime, a produselor semifabricate și a produselor finite pe parcursul întregului proces de procesare. Astfel, sucursalele Tnu înregistrează achiziționarea materiilor prime sau vânzarea produselor finite.

În ceea ce privește modalitatea de calcul a prețului serviciilor de fabricație facturate lunar, acesta s-a bazat pe costurile efective realizate de sucursalele T, care cuprind toate costurile aferente activităților sale care variază în totalitate sau semnificativ cu volumul de producție, cărora li se adaugă marja de 8,6957% prevăzută în contractul de taxare a serviciilor de fabricație.

Pentru prestarea acestor servicii, în perioada februarie – iulie 2018 X a emis lunar facturi către AG fără să procedeze la colectarea TVA aferentă, considerând că locul de prestare a serviciilor, și în consecință de impozitare a acestor operațiuni, este în G, respectiv la sediul activității economice a A.

Însă, urmare verificărilor efectuate, întrucât s-a constatat că A G deține un sediu fix în România deoarece dispune în România de o structură adecvată de resurse umane (o parte din salariații sucursalelor T ale X) și tehnică (calculatoare, scanneruri, depozite, echipamentele și utilajele din depozite), care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice, organele de inspecție fiscală au stabilit că locul de prestare a serviciilor furnizate de X partenerul A nu se consideră a fi la sediul activității economice din G, ci în statul în care se află sediul fix, respectiv pe teritoriul României, fapt pentru care aceste operațiuni au fost considerate impozabile în România.

Analizând constatările organelor de inspecție fiscală, care au avut la bază notele explicative ale reprezentantului X, documentele prezentate de aceasta organelor de inspecție fiscală, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, în ceea ce privește derularea operațiunilor în cauză organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- Comanda către furnizorul de materie primă este lansată din P, de către departamentul de materiale al X în numele A prin completarea datelor în sistemele informatice comune cu ale furnizorului. Numărul comenzii și data au fost alocate automat din sistem.

Conform CMR-ului întocmit, locul prevăzut pentru livrare este P, iar la rubrica privind recepția este aplicată ștampila operatorului A, T P.

Pe factura emisă de furnizorul de materie primă către A, este aplicată o ștampilă care conține denumirea A, TP, data și mențiunea "Depozit Logistică P".

Astfel, urmare analizării documentelor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că angajații X din cadrul departamentului de materiale, lansează comenzile către furnizorii de materie primă ai A G, materiile prime fiind recepționate de persoane din cadrul depozitului în numele companiei A folosind sistemul logistic/management QAD. Prin intermediul modulului logistic SAP și QAD/MFG și al sistemelor de scanare

disponibile la unitățile T, materiile prime sunt scanate și înregistrate direct în sistemul contabil al A (care este proprietariul bunurilor) de angajații ai X.

- Cu privire la livrarea produselor de tapiserie obținute în urma procesului de fabricație, din analiza documentelor prezentate de societate organelor de inspecție fiscală, respectiv factura emisă de A către clienții săi, însoțită de comandă și CMR, s-a constatat că în ceea ce privește comanda de la client, aceasta este lansată în sistemul informatic către A, P, România.

Pe factura de livrare a produselor finite, la expeditor este înscris „TM T P, Germany” și datele de identificare ale companiei AG, cu codul de TVA din România (RO 000).

CMR-ul conține la rubrica expeditor amprenta unei ștampile care cuprinde următoarele date: A, T P, Depozit Logistica P.

Astfel, urmare analizării documentelor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că angajații X din cadrul departamentului de logistică primesc comenzile plasate de către clienții A G. Comanda de la client este lansată în sistemul informatic către A, P, Romania. EDI este trimis de client prin interfața QAD sau încărcat pe site-ul clientului și descărcat/integrat în QAD de către coordonatorul de materiale responsabil cu programul.

Totodată, urmare comenzilor primite de la clienți, departamentul care planifică producția calculează automat în sistem necesarul de materii prime și materiale (MRP).

Astfel, s-a constatat că personalul din cadrul departamentului de logistică al X este implicat în livrarea efectivă a bunurilor, livrările fiind înregistrate direct din sistemul contabil al A. De asemenea, tot aceștia plasează ordinele de transport atunci când persoana responsabilă pentru transport este A.

Conform explicațiilor reprezentantului X:

„EDI” reprezintă: „Transferul electronic de date (“Electronic Data Interchange” – abreviat EDI), fiind o tehnologie care facilitează transferul de date între doi sau mai mulți parteneri de afaceri fără a mai utiliza suportul de hârtie și serviciul de mesagerie. Baza procesului de schimb electronic de informații îl reprezintă transferul a diverse documente sau informații între computerele companiilor partenere.

Ulterior primirii mesajului EDI, acesta se încarcă în QAD și în baza rețetarului și a parametrilor stabiliți, a timpilor de livrare și a stocurilor de materiale disponibile, se calculează automat dacă este nevoie de comandarea unor cantități suplimentare de materiale sau se poate onora comanda cu stocul existent. Această tehnologie de schimb de date

aparține A. Planificarea producției este parte din departamentul logistic și toți angajații X au acces la EDI.

”QAD” („sistemul logistic/management): Sistemul de planificare a resurselor întreprinderii (abreviat ERP în limba engleza) este un instrument software care facilitează integrarea tuturor informațiilor dintr-o organizație într-o platformă unică. Scopul ERP este să asigure transparența datelor în cadrul unei organizații și să faciliteze accesul la orice tip de informație utilă în desfășurarea activității.

Sistemele ERP, sunt programe modulare, fiecare arie de activitate a companiei fiind acoperită de către o aplicație specifică. QAD este o astfel de soluție ERP destinată producătorilor auto și urmărește optimizarea proceselor legate de producție, lanțul de aprovizionare și operațiunile cu clienții. Toți angajații departamentului logistic din cadrul X au acces la acest modul.

Rolurile de utilizare în sistemele A se acordă de X angajaților săi prin intermediul unei aplicații ITARAS - Sistemul de aprobare a cererii de acces la sistemul IT, în funcție de rolul fiecărui angajat.

Astfel, referitor la clienții A, s-a constatat că aceștia lansează comenzi în sistemul electronic direct către salariații ai departamentului de logistică al X. Toate etapele sunt operate în sistemul informatic ce aparține A prin intermediul calculatoarelor și scannerelor existente în sucursalele T de angajați ai X cărora le-a fost acordat rol de acces.

• Sucursala T P a X are organizat un departament de logistică având în componență un manager de logistică și 13 salariați în subordine.

Din analiza prin sondaj a fișelor de post ale personalului angajat în cadrul departamentului de logistică, s-a constatat, spre exemplificare, că aceștia au următoarele sarcini și responsabilități:

- supervizează activitatea departamentului Depozit al partenerului extern cu care colaborează societatea;
- elaborează și implementează sisteme pentru asigurarea planificării eficiente și maxime a fabricării, procurării materialului și controlului aprovizionării;
- menținerea unui nivel minim al stocurilor, suficient pentru satisfacerea cerințelor clientului;
- gestionarea activității de depozit, prestată de partenerul extern cu care colaborează societatea;
- comunicarea cu clienții;
- gestionează stocurile fabricii;
- gestionează activitatea de transport materie primă și produse finite;

- raportează lunar numărul de piese/seturi livrate către clienți pe proiectele sale;
- efectuează estimări de număr de piese vândute pentru următorul trimestru;
- corectează stocul de materie primă/produse finite și informează departamentul Financiar asupra discountului oferit de furnizor, vânzare non standard, huse de teste, etc;
- obține comanda de la client, o arhivează în fișierele special destinate și informează clientul asupra detaliilor de colectare;
- încarcă manual în sistem comanda clientului pentru comenzile primite în format non-standard (non-EDI);
- emite și arhivează comenzile către furnizori și obține confirmarea furnizorilor pentru primirea acestora;
- obține detaliile pentru fiecare colectare de la furnizor și le transmite coordonatorului de transport în conformitate cu programul stabilit;
- actualizează parametrii în funcție de necesități având în vedere optimizarea transportului;
- rulează MRP cu toate acțiunile implicate și verifică rezultatul acestuia înainte de a trimite comenzile către furnizori;
- verifică confirmarea și corectitudinea livrării de produse cel târziu a doua zi lucrătoare (excepție făcând ultima zi lucrătoare a lunii, când confirmarea trebuie făcută în aceeași zi cu livrarea);
- întocmește săptămânal cererea de produse finite către producție și anunță directorul de producție de întocmirea acesteia și de orice modificare;
- efectuează planificarea producției conform modului de lucru agreat împreună cu departamentul producție și verifică atingerea volumului de producție agreat;
- participă la stabilirea procesului de aprovizionare cu materie primă în zona de producție;
- monitorizează zilnic stocurile de materii prime și produse finite și participă la inventarierea acestora conform planificării anuale;
- se asigură că planificarea producției nu este afectată de lipsa materiei prime;
- se asigură că la sfârșitul lunii nu vor fi stocuri negative în sistem; [...]
- efectuează estimări de stocuri și indicatori logistici conform solicitărilor;
- aprovizionarea unei cantități suficiente de material pentru producția de huse de un anumit tip prin setarea corespunzătoare a sistemului de lucru;
- livrări corecte, complete și în termenele stabilite a produselor către client;
- asigură necesarul de unități de ambalare conform planificării de producție prin legătura directă cu clientul;

- monitorizarea nivelului de stoc Obsolete în caz de run-out și se asigură că este trimis Claim-ul către client în timp util pentru recuperare costuri conform cerințe specifice client;
- implementarea schimbărilor tehnice în MFG în ceea ce-i privește pe clienți și furnizori;
- comunicarea cu clienții cu privire la program/capacitate de lucru;
- monitorizează activitatea de aprovizionare materiale direct productive și de livrări produse finite către client;
- monitorizează acuratețea stocurilor fabricii;
- monitorizează activitatea de transport materie primă și produse finite, etc.

Astfel, s-a constatat că sarcinile și responsabilitățile personalului angajat în cadrul departamentului de logistică al X se referă la atribuții clare și complete ce asigură comunicarea cu clienții/furnizorii A, supervizarea și gestionarea activității de depozit și gestionarea activității de transport materie primă și produse finite.

Mai exact, personalul din cadrul departamentului de logistică al X colaborează atât cu clienții cât și cu furnizorii societății A, în sensul că obține comenzile de la clienți, le arhivează în fișiere special destinate și informează clientul asupra detaliilor de colectare, în cazul în care comanda transmisă de client este primită în format non-standard (non-EDI) o încărcă manual în sistem, apoi calculează tot în sistem, necesarul de materii prime și materiale după care emite și arhivează comenzile către furnizori și obține confirmarea furnizorilor pentru primirea acestora. În plus, colaborează cu transportatorii de materii prime și produse finite, gestionând activitatea de transport.

Pentru a asigura gestionarea recepțiilor de materii prime, a consumurilor și expedierilor de produse finite, angajații X dețin acces la sistemul informatic (soft-ul) al A.

Mai mult, angajații X au permisiunea să înregistreze direct în sistemul contabil al A (care este proprietariul bunurilor) materiile prime și produsele finite, prin intermediul modulului logistic SAP și QAD/MFG și al sistemelor de scanare disponibile la unitățile T, precum și prin faptul că le-a fost acordat accesul pentru utilizarea soft-ului ce aparține A, necesar realizării acestor operațiuni.

Prin urmare, potrivit celor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că salariații X din cadrul departamentului de logistică reprezintă resursa umană de care A dispune pe teritoriul României, întrucât acestora le-a fost acordată permisiunea și accesul pentru utilizarea sistemului informatic, logistic, administrativ și contabil ce aparține A, iar prin sarcinile și responsabilitățile deținute, menționate mai sus și prin activitățile

întreprinse, de colaborare directă cu clienții și furnizorii societății A, au capacitatea să-l reprezinte pe partenerul german față de terți.

- Totodata, Sucursala T P are organizat și un departament de producție având în componență un manager de producție și patru salariați în subordine. Conform fișelor de post (analizate prin sondaj de organele de inspecție fiscală) ale personalului angajat în cadrul departamentului de producție, aceștia au ca principale sarcini îmbunătățirea continuă a activității productive, analiza în mod regulat a cerințelor de capacitate ale clienților, gestionarea problemelor de calitate apărute, respectarea procedurilor de lucru A, etc.

Astfel, s-a constatat că personalul angajat în cadrul departamentului de producție are atribuții în ceea ce privește planificarea producției și îmbunătățirea activității de producție.

- De asemenea, din verificarea documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală privind inventarul pentru materii prime, materiale și produse finite efectuat pentru anii fiscali 2017 și 2018 în sucursalele de tapițerie (T) implicate în serviciile de fabricație, s-a constatat că pentru desfășurarea inventarierii au fost emise decizii de inventariere, iar ca rezultat al inventarierii au fost încheiate procese verbale de consemnare a rezultatelor inventarierii.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a prezentat modul de desfășurare a inventarierii. Spre exemplificare:

1) Pentru anul 2018 în sucursala TP:

Prin Decizia privind desfășurarea inventarierii bunurilor A, înregistrată la X, sucursala P sub numărul 000/08.2018, s-a stabilit data realizării inventarului, respectiv 09.2018 și s-a desemnat comisia de inventariere (anexa 1). Decizia a fost emisă de directorul general al A sucursala P - .

Ca rezultat al inventarierii, a fost încheiat Procesul verbal de inventariere înregistrat sub nr. 000/09.2018, în care se menționează că în urma confruntării datelor din evidenta contabilă cu datele conform inventarierii factice au rezultat diferențe, comisia hotărând că se pot face compensari. Procesul verbal de inventariere a fost semnat de doamna A (director executiv), domnul I (director financiar) și doamna C (director logistica).

2) Și în cazul Sucursalei T, pentru anul 2017, a fost întocmită Decizia privind desfășurarea inventarierii A, înregistrată la X, Sucursala P sub numărul 000 /09.2017, stabilindu-se perioada realizării inventarului și desemnarea comisiei de inventariere (anexa 1). Conform mențiunilor din decizie, aceasta a fost emisă de directorul general al A Sucursala Prahova, domnul M. În anexa 1 la decizie s-a nominalizat comisia de inventariere

care a procedat la inventarierea bunurilor din cadrul societății A, Sucursala T P. Lista cu membrii comisiei de inventar în depozit a fost întocmită de domnul M (director logistica), avizată de doamna C (director economic) și aprobată de domnul M (director sucursala).

Ca rezultat al inventarierii a fost încheiat Procesul verbal de consemnare a rezultatelor inventarierii din data de 10.2017 în care se menționează că inventarierea s-a desfășurat în concordanță cu prevederile legale aplicabile în vigoare și cu normele interne ale X. În urma procesului de inventariere s-au constatat diferențe între cantitățile regăsite la numărare și cantitățile înregistrate în contabilitate în ceea ce privește materiile prime și produsele finite care au fost înregistrate în sistem pentru a reconcilia valoarea stocurilor din contabilitate cu rezultatele inventarierii. Procesul verbal a fost semnat de comisia de inventariere a gestiunii depozit, formată din responsabil de comisie domnul C și membru comisie E. Din partea compartimentului financiar contabil, procesul verbal a fost semnat de doamna C (director economic).

În antetul procesului verbal au fost înscrise următoarele date de identificare:

A, Germany, VAT ID: RO 000

Punct de lucru: X, Sucursala P, .

Astfel, din analiza documentelor de inventariere a materiilor prime, materialelor și produselor finite aparținând A, prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că documentele aferente inventarierii au fost emise, întocmite și semnate de persoane ce sunt salariați ai X.

De asemenea, s-a constatat că salariații X sunt implicați atât în derularea procesului de inventariere anuală a bunurilor aparținând A, cât și în valorificarea rezultatului acestuia, astfel că aceștia reprezintă resursa umană de care A dispune pe teritoriul României.

- În ceea ce privește modul de desfășurare a unei acțiuni de audit cerut de un client al A într-o fabrică T (de tapițerie) din România, implicată în serviciile de fabricație, având în vedere explicațiile scrise ale reprezentanților X, precum și documentele prezentate de aceasta organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că salariații X sunt implicați în acțiunile de audit, aceștia reprezentând resursa umană de care A dispune pe teritoriul României.

Spre exemplificare, conform înscrisului ce cuprinde cerințele specifice ale clienților, acesta cuprinde mențiunea A, Inc. Confidential and Proprietary. Documentul este semnat de domnul M, angajat al X în funcția de manager calitate care notifică salariații din subordine că studiază cerințele specifice pentru clienții enumerați și că o să îi informeze cu privire la orice modificări.

De asemenea, potrivit minutie unei întâlniri încheiată la terminarea acțiunii de audit, aceasta conține rezultatul auditului și semnăturile participanților, respectiv G., J., T. din partea clientului și M angajați ai X.

Având în vedere cele prezentate mai sus, s-a constatat că angajații X din cadrul departamentului de calitate verifică materiile prime primite de la furnizori, fac verificări aleatorii de-a lungul liniei de procesare, controlează produsele finite (husele). De asemenea, aceștia primesc reclamațiile din partea clienților, având la randul lor obligația de a le analiza și totodată sunt responsabili să identifice cauza principală și să întreprindă acțiuni de corectare.

● Conform structurii organizatorice, Sucursala T P a societății X are organizat un departament de calitate având în componență un manager de calitate și șapte salariați în subordine. Din analiza prin sondaj a fișelor de post întocmite pentru personalul angajat în domeniul calității, organele de inspecție fiscală au constatat că principalele sarcini și responsabilități ale acestuia sunt:

- domnul M este reprezentantul managementului și clientului în fabrică, este responsabil cu asigurarea calității în fabrică, organizează activitățile de inspecție la primirea mărfurilor, pe flux și a produsului final, determină necesitatea de creștere/scădere a frecvenței de inspecție și asigură resursele necesare implementării, asigură implementarea de acțiuni corective atât pentru neconformitățile interne/externe (reclamațiile clienților) cât și a celor rezultate în urma auditurilor interne/externe, planifică și coordonează efectuarea auditurilor interne conform cerințelor BOS, asigură efectuarea și aprobarea dosarului PPAP (clienți/furnizori) înainte de implementarea în serie a proiectelor/modelelor/nivelelor noi, etc. De asemenea, în fișa postului sunt stipulate responsabilități referitoare la: colaborarea internă cu furnizorii în vederea atingerii conceptului de zero defecte, oprirea producției/proceselor în cazul în care calitatea produselor de livrat nu este corespunzătoare, asigură disponibilitatea cerințelor specifice ale clienților (CSR) pentru echipele SDT în vederea implementării și respectării acestor cerințe, implementează și asigură conformitatea și respectă cerințele BOS, etc.

- domnul M are ca principale sarcini: menține legătura permanentă cu clientul/clienții și asigură comunicarea internă a problemelor semnalate de client; convoacă și organizează ședințele de calitate periodice sau atunci când apar reclamații de calitate de la client sau probleme interne; analizează informațiile cu privire la reclamațiile clienților și răspunde clienților în termenul standard corespunzător predării analizei în formatul cerut de către client; gestionează / completează rapoartele clienților

(SMRR, SCB) în baza de date IRIS sau în altă bază de date conform cerinței clienților externi; pregătește documentația PPAP și asigură obținerea de la client a aprobării produselor respective înainte de lansarea acestora în producția de serie; asigură livrarea/aprobarea huselor mostre PPAP cu clientul; aprobă / refuză deviațiile de la standard; efectuează analiza periodică a stadiului calității produsului, pe baza neconformităților interne de la client și asigură prezentarea rezultatelor analizei respective pe bordul de calitate; (...) efectuează vizite periodice la sediul clientului clienților și analizează produsele neconforme și stabilește împreună cu clientul cui aparține vina defectării acestora; (...); întocmește planul de control lunar bazat pe neconformitățile interne și de la client utilizat în controlul final al produsului; asigură "Alertele de calitate" în zonele stabilite pentru semnalarea și atenționarea operatorilor cu privire la defectele repetitive sau reclamate de client; asigură suport în analiza produselor finite neconforme și decide modul de tratare a acestora; definește și întreține baza de date a neconformităților și se asigură de corectitudinea datelor introduse în sistem; (...) efectuează instruirii specifice pentru personalul direct și indirect la lansarea proiectelor, în urma reclamațiilor și la schimbări ale produsului sau ale personalului angajat.

- doamna C are ca principale sarcini: asigură comunicarea problemelor semnalate de client și/sau intern către furnizori și menține legătura cu aceștia pentru atingerea țintelor PPM; convoacă și organizează ședințe atunci când apar probleme urgente legate de calitatea produselor recepționate de la furnizori; asigură obținerea de date și informații relevante de la furnizori ca răspuns la reclamațiile clienților, inclusiv pentru reclamațiile huselor returnate din garanție și pune la dispoziția inginerilor de calitate datele și informațiile solicitate; asigură obținerea planurilor de acțiuni corective și preventive furnizori, urmărește, verifică și confirmă eficiența planurilor de acțiune în vederea îmbunătățirii calității produselor primite; coordonează inițierea rapoartelor de rebut/refacturare către furnizori (SMRR, SCB) din baza de date IRIS sau o altă bază de date; elaborează planurile de control/inspecție ale produselor recepționate; analiza periodică a stadiului calității furnizorilor și întocmește lunar raportul cu privire la evoluția performanței acestora; asigură efectuarea auditurilor la furnizor conform planului de audit stabilit; (...); asigură participarea la ședințele SDT în faza de lansare a produsului și/sau în fazele de schimbare a produsului asigurând implementarea acțiunilor stabilite și actualizarea documentației implicate; coordonează sortarea materialelor (cu personal X/extern) la recepție sau atunci când sunt descoperite probleme de calitate ale materialelor în procesul de producție, după caz; (...); asigură accesul personalului din subordine la standardele și normele specificate în documentația tehnică a produselor recepționate; asigură

respectarea cerințelor documentației BOS și elaborează instrucțiuni locale și înregistrări specifice activităților departamentului de recepție calitativă marfă.

De asemenea, în fișa postului sunt stipulate responsabilități referitoare la: asigurarea calității componentelor/materialelor achiziționate; actualizarea și controlarea documentației sistemului de management al calității; decizii legate de rezultatul verificărilor de componente/materiale; determinarea măsurilor de reducere a defectelor generate de furnizori.

- doamna M are ca principale sarcini: menține legătura permanentă cu clientul/clientii și asigură comunicarea internă a problemelor semnalate de client; convoacă și organizează ședințele de calitate periodice sau atunci când apar reclamații de calitate de la client sau probleme interne; analizează informațiile cu privire la reclamațiile clienților și răspunde clienților în termenul standard corespunzător predării analizei în formatul cerut de către client; gestionează / completează rapoartele clienților în baza de date conform cerinței clienților externi; pregătește documentația PPAP și asigură obținerea de la client a aprobării produselor respective înainte de lansarea acestora în producția de serie; asigură livrarea/aprobarea huselor mostre PPAP cu clientul; aprobă/refuză deviațiile de la standard; efectuează analiza periodică a stadiului calității produsului, pe baza neconformităților interne și de la client și asigură prezentarea rezultatelor analizei respective pe bordul de calitate; coordonează activitățile din aria sa de activitate în scopul ajustării procesului de producție; efectuează audituri de produs/proces conform planificării stabilite; analizează documentația tehnologică "ODS" și aprobă eliberarea acesteia; efectuează vizite periodice la sediul clientului/clientilor și analizează produsele neconforme și stabilește împreună cu clientul cui aparține vina defectării acestora; ține legătura cu firmele externe de sortare/inspecție și solicită suportul acestora atunci când neconformitatea produselor livrate la JIT poate duce la eventuale întreruperi de producție cu impact asupra clientului final (OEM); participă la ședințele SDT în faza de lansare a produsului și/sau în fazele de schimbare a produsului asigurând implementarea acțiunilor stabilite și actualizarea documentației implicate; asigură suport în analiza produselor finite neconforme și decide modul de tratare a acestora; asigură transferul la termen a produselor neconforme întoarse de la client în locațiile stabilite.

În consecință, s-a constatat că sarcinile și responsabilitățile personalului angajat în cadrul departamentului de calitate al X nu se rezumă doar la cele care decurg din controlul calității pentru realizarea procesului de fabricație (inspecție la primirea materiei prime, pe flux și a produsului final), ci se referă și la atribuții ce privesc comunicarea cu clienții/furnizorii A.

De asemenea, domnul M angajat al X în funcția de manager de calitate (director adjunct, inspector șef în Revisal) conform fișei postului este “reprezentantul managementului și clientului în fabrică”.

Prin urmare, potrivit celor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că salariații X ale căror fișe de post au fost analizate mai sus reprezintă resursa umana de care A dispune pe teritoriul României întrucât prin sarcinile și responsabilitățile deținute, identificate anterior, și prin activitățile întreprinse, asigură comunicarea cu clienții și furnizorii, reprezentând astfel societatea A față de terți.

Totodată, s-a constatat că și ceilalți salariați din cadrul departamentului de calitate au sarcini și responsabilități similare cu cele prezentate anterior.

Referitor la persoanele care conduc cele doua sucursale T ale X, implicate în fabricarea de componente de tapițerie, ce dețin funcția de director sucursală, echipa de inspecție fiscală a constatat că persoana în funcția imediat superioară înscrisă în fișele de post ale acestora este domnul P.

Din analiza fișei de post a domnului C ce deține funcția de director Sucursala T P, s-a constatat că aceasta a fost întocmită de supervisor P. Totodată, în fișa de post se specifică faptul că domnul C raportează către funcția Director Operation Automotive Seting T, obiectivele funcției definite în fișa postului fiind următoarele: conduce fabrica în conformitate cu planurile strategice și anuale de profit și reglementările și orientările corporației, cunoașterea și aplicarea cerințelor specifice ale clientului (CSR). Domnul C are competența să reprezinte compania în negocierile cu autoritățile guvernamentale, are mandat bancar pentru operațiunile financiare ale companiei și semnează contractul colectiv de munca al companiei.

Conform fișei de post, domnul C se subordonează funcției General Plant Manager, funcție deținută de domnul P.

Astfel, conform fișele de post ale directorilor generali ale celor două sucursale T și din informațiile furnizate de reprezentantul X, s-a constatat că directorii generali ai celor doua sucursale nu se subordonează funcțiilor superioare din cadrul societății unde sunt salariații, ci se subordonează domnului P, director de operațiuni ce are în subordonare directă 10 directori de sucursale T din diferite țări ce desfășoară aceeași activitate ca T P și T P. Evaluarea performanței și atingerea obiectivelor anuale a directorilor generali ai celor doua sucursale T din România este măsurată în funcție de valorile A. De asemenea, se reține ca aceștia raportează către funcția Director Operation Automotive Seting T.

- În ceea ce privește depozitarea bunurilor aparținând A, s-a constatat că X, Sucursala T P a subcontractat un furnizor logistic (D “prestator”) pentru a asigura primirea, manipularea și depozitarea bunurilor ce aparțin partenerului german, aceste costuri fiind incluse în taxele de procesare pe care X le facturează A.

Conform contractului încheiat cu D, prestatorul va furniza următoarele servicii logistice: recepționare marfă, aprovizionare linii producție, transfer produse finite din zona de calitate către depozit, expediere bunuri finite, inventariere și evidență marfă. În acest sens, beneficiarul serviciului va asigura toate elementele și materialele de siguranță PSI și protecție a muncii specifice activității. Totodata, părțile au convenit ca personalul beneficiarului din departamentele materiale, logistică, finanțe, contabilitate au dreptul de a confrunta stocul fizic cu cel din sistem ori de câte ori consideră necesar. Orice cheltuieli efectuate de prestator în interesul beneficiarului se vor refactura de către acesta. Aceste cheltuieli pot fi, fără ca enumerarea să fie limitativa, următoarele: echipamente și utilaje aferente depozitului, necesare manipulării și desfășurării prestării serviciului, echipamente de protecția muncii și PSI, echipament individual de lucru și de protecție, cheltuieli de școlarizare făcute de prestator cu angajații săi în vederea obținerii calificărilor necesare în vederea prestării serviciului.

Printr-un contract de comodat, X a cedat cu titlu gratuit societății D dreptul de folosință asupra depozitului situat în P, în contract fiind stipulată condiția “*doar in scopul executarii serviciilor logistice*”. Depozitul este proprietatea societății A P și este închiriat de X.

Potrivit celor prezentate mai sus, s-a constatat că spațiul de depozitare este definit în sensul folosirii spre uz exclusiv al X, iar societatea de logistică depozitează și manipulează bunurile nu cu echipamente proprii, ci cu echipamentele și utilajele X. Totodată, din analiza fișelor de post ale personalului angajat în cadrul departamentului de logistică al X s-a constatat că managerul de logistică, doamna D, gestionează și supervizează activitatea departamentului depozit al partenerului extern cu care colaborează societatea.

În acest context, s-a constatat că X controlează atribuțiile și acțiunile personalului responsabil de gestionarea bunurilor din spațiul de depozitare, fiind astfel implicată în aceste operațiuni.

Așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, având în vedere complexitatea activității desfășurată în sucursalele T P și T P ale contestatarului, precum și faptul că procedura de lucru în cele două sucursale este identică, în timpul inspecției fiscale analiza documentelor tehnico-operative, contabile, a fișelor de post, a contractelor, a fost

efectuată prin sondaj, astfel resursele umane și tehnice de care A G dispune pe teritoriul României, indentificate în timpul inspectiei fiscale, nu se limitează doar la cele identificate mai sus.

Având în vedere cele prezentate anterior, organul de soluționare a contestației reține că A G dispune de resurse umane și tehnice pentru a efectua regulat operațiuni taxabile pe teritoriul României, întrucât:

În ceea ce privește resursele umane:

- Conform obligațiilor asumate prin contractul de taxare a serviciilor de fabricație prestate de X pentru A G, aceasta din urmă are dreptul de a inspecta și examina registrele contabile, evidențele, rapoartele și orice alte documente aparținând X, corespunzătoare determinării taxei pentru servicii, pentru a stabili dacă pentru serviciile prestate au fost efectuate intrări în contabilitate adecvate și dacă taxa serviciilor a fost calculată corect. Totodată, societatea germană are dreptul de a inspecta procesele și procedurile de fabricație;

- Prin contractului X confirmă și este de acord că poate fi solicitată să participe în programe sau inițiative OEM de reducere a costurilor și că va colabora în mod activ pentru a realiza reducerea costurilor în ceea ce privește fabricația de componente de tapițerie, fie pe cont propriu, fie prin consultare cu partenerul german și/sau cu ajutorul lui sau al companiilor sale afiliate;

- Angajații X din cadrul departamentului de materiale lansează comenzile către furnizorii de materie primă ai A G, materiile prime fiind recepționate de persoane din cadrul depozitului în numele companiei A folosind sistemul logistic/management QAD. Prin intermediul modulului logistic SAP și QAD/MFG și al sistemelor de scanare disponibile la unitățile T, materiile prime sunt scanate și înregistrate direct în sistemul contabil al A (proprietariul bunurilor) de angajați ai X;

- Angajații X din cadrul departamentului de logistică primesc comenzile plasate de către clienții A G. Comanda este lansată în sistemul informatic către A, P, România. EDI este trimis de client prin interfața QAD sau încărcat pe site-ul clientului și descărcat/integrat în QAD de către coordonatorul de materiale responsabil cu programul. În urma comenzilor primite de la clienți, departamentul care planifică producția calculează automat în sistem necesarul de materii prime și materiale (MRP);

Totodată, personalul din cadrul departamentului de logistică al X este implicat în livrarea efectivă a bunurilor, livrările fiind înregistrate direct din sistemul contabil al A. De asemenea, tot aceștia plasează ordinele de transport atunci când persoana responsabilă pentru transport este A.

- Clienții A lansează comenzi în sistemul electronic direct către salariații ai departamentului de logistică al X. După ce EDI-ul este lansat, sistemul calculează necesarul de materie primă prin MRP, producția este planificată în baza EDI-ului, iar în urma procesului de producție husele se scanează și se introduc în QAD pentru livrare. Toate aceste etape sunt operate în sistemul informatic ce aparține A prin intermediul calculatoarelor și scannerelor existente în sucursalele T P și T P de angajați ai X carora le-a fost acordat rol de acces;

- Sarcinile și responsabilitățile personalului angajat în cadrul departamentului de calitate al X nu se rezumă doar la cele care decurg din controlul calității pentru realizarea procesului de fabricație, ci se referă și la atribuții ce privesc comunicarea cu clienții/furnizorii A (primește, analizează, răspunde la reclamațiile clienților și asigură acțiuni corective, gestionează și completează rapoartele clienților în baza de date, efectuează vizite periodice la sediul clienților, participă la ședințe în faza de lansare a produsului sau la diverse schimbări ale produsului, asigură obținerea de date și informații de la furnizori, elaborează planurile de control ale produselor recepționate, asigură efectuarea auditurilor la furnizor, obține de la clienți aprobări înainte de lansarea producției, efectuează vizite periodice la sediul clienților);

- Salariații X, ale caror fișe de post au fost analizate mai sus, prin sarcinile și responsabilitățile deținute și prin activitățile întreprinse, asigură comunicarea cu clienții și furnizorii, reprezentând societatea A față de terți;

- Salariatii X sunt implicați atât în organizarea și efectuarea inventarului anual al bunurilor aparținând A, cât și în valorificarea rezultatului acestuia. De asemenea, aceștia sunt implicați în acțiunile de audit cerute de clienții A;

- Domnul M angajat al X în funcția de manager de calitate este definit în fișa postului ca fiind “reprezentantul managementului și clientului în fabrică”.

- Doamna A și domnul C, angajați ai X în funcția de director Sucursala TRIM P, respectiv TRIM P nu se subordonează funcțiilor superioare din cadrul societății, ci se subordonează domnului P, director de operațiuni ce are în subordonare directă 10 directori de sucursale T din diferite țări ce desfășoară aceeași activitate ca T P și T P. Evaluarea performanței și atingerea obiectivelor anuale a directorilor generali ai celor două sucursale T din România este măsurată în funcție de valorile A.

- Angajații T P au acces la sistemul informatic ce aparține A;

- Documentele de operare în evidența de gestiune a produselor ce aparțin A au indicată ca adresă a A, adresa sucursalei T P, respectiv adresa sucursalei TP a societății X;

- Angajații X dețin și înscriu pe documente ștampila A

- Pe toate formularele fișelor de post ale angajaților X, analizate de organele de inspecție fiscală, precum și pe organigramele celor două sucursale T se află înscrisă denumirea A.

În consecință, persoane fizice române, salariați ai X din cadrul departamentului de logistică și de calitate, cei implicați în inventarierea anuală a bunurilor ce aparțin A, în acțiunile de audit, cei care au acces la sistemul informatic ce aparține A, directorii celor două sucursale T, reprezintă în fapt resurse umane permanente de care A dispune pe teritoriul României, fără ca enumerarea acestora să fie limitativă.

În ceea ce privește resursele tehnice:

- Pentru desfășurarea activității A pe teritoriul României, persoanele fizice menționate anterior operează în sistemul informatic al societății din G cu mijloace tehnice (calculatoare, scanere, etc.) aparținând X;

- De asemenea, în ceea ce privește resursa tehnică aceasta este reprezentată și de spațiile de depozitare a bunurilor ce aparțin A și de echipamente și utilaje aferente depozitului.

Totodată, se reține că activitatea desfășurată în România de A se caracterizează printr-un grad suficient de permanență, întrucât operațiunile în cauză s-au derulat cu regularitate, în mod continuu pe toata perioada supusă verificării, cu resursele umane și tehnice astfel cum au fost prezentate anterior, care i-au permis să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice.

A G livrează constant (în fiecare lună) bunuri (huse) intracomunitar și pe teritoriul României, prin utilizarea codului de TVA românesc (RO 000). Bunurile în cauză sunt obținute în urma operațiunilor ce se desfășoară în sucursalele T.

Conform informațiilor furnizate de reprezentantul contestatarului organelor de inspecție fiscală, cele două societăți sunt afiliate, iar AG este cea mai importantă companie a grupului A și este responsabilă pentru funcțiile centralizate ale grupului A.

În consecință, întrucât:

- A are un sediu fix în România (sucursalele T) deoarece dispune de resurse umane și tehnice pentru a efectua regulat operațiuni taxabile pe teritoriul României,

- potrivit art. 266 alin. (2) lit. b din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *o persoană impozabilă care are*

sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România,

se reține că A este stabilită în România, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art. 278 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate în cuprinsul prezentei decizii, locul de prestare a serviciilor facturate de X către A G este România.

Prin urmare, având în vedere prevederile art. 268 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

”Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2);”

și întrucât în speță sunt îndeplinite cumulativ aceste condiții, respectiv operațiunile în cauză reprezintă prestări de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, locul prestării serviciilor, așa cum s-a reținut mai sus, este în România, iar prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă și rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2) din actul normativ mai sus menționat, se reține că prestările de servicii facturate de X către A G, reprezintă operațiuni impozabile în România.

Astfel, întrucât potrivit art.307 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la *„Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România”*, precizează:

„Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.”

se reține că pentru serviciile facturate de X către A G, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este X, în calitate de persoană impozabilă care a realizat operațiuni impozabile în România.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina X taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că în baza jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, pentru ca un sediu fix să existe, resursele sale umane ar trebui să fie capabile să ia decizii privind administrarea afacerii sau să creeze un cadru în care să poată fi încheiate contracte, iar angajații X nu iau nicio hotărâre cu privire la vânzarea / cumpărarea efectivă a bunurilor efectuate de A, nu fac astfel de activități inerente în efectuarea livrărilor de bunuri finite, neluând nicio decizie asupra volumelor, prețurilor sau părților contractante, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Așa cum rezultă din Regulamentul de punere în aplicare a Directivei TVA 2006/112/CE, voința legiuitorului a fost de a preciza anumite concepte necesare pentru a stabili criteriile referitoare la locul operațiunilor impozabile, luând totodată în considerare jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (în continuare CJUE) în materie.

Relevante în acest sens sunt hotărârile pronunțate de CJUE în cauzele C-168/84 Gunter Berkholz, C-190/95 Aro Lease, C-605/12 Welmory și C-73/06 Planzer.

Astfel, în cauza C-168/84 Gunter Berkholz CJUE a statuat că art.9 alin.(1) din a șasea directivă, care stabilea locul prestării serviciilor (în prezent art.44 din Directiva TVA), trebuie interpretat în sensul că o instalație cu scopul desfășurării unei activități comerciale, cum ar fi exploatarea aparatelor de jocuri, la bordul unei nave care navighează în largul mării în afara teritoriului național, *poate fi considerată un sediu fix în sensul acestei dispoziții numai dacă acest sediu implică prezența permanentă atât a resurselor umane, cât și a celor tehnice necesare pentru prestarea acestor servicii și nu este adecvat să se considere că aceste servicii au fost prestate în locul în care furnizorul și-a stabilit sediul activității sale economice.*

În cauza C-190/95 Aro Lease, potrivit considerentelor exprimate la pct.15 și pct.16, în ceea ce privește regula generală de la art.9 alin.(1) din a șasea directivă, Curtea a stabilit că punctul de legătură prioritar în stabilirea locului prestării serviciilor este locul în care furnizorul și-a stabilit sediul activității economice, în măsura în care nu are sens referirea la un alt sediu de la care serviciile sunt furnizate, cu excepția cazului în care

raportarea la un sediu principal conduce la un rezultat irațional în scopuri fiscale sau creează un conflict cu un alt stat membru. Este clar din obiectivul art.9 și din contextul în care sunt folosite conceptele că *serviciile nu pot fi considerate furnizate la un alt sediu decât sediul principal, cu excepția cazului în care acel sediu are un grad minim de stabilitate derivat din prezența permanentă a resurselor umane și tehnice necesare pentru furnizarea serviciilor*. În consecință, pentru a fi tratat, prin derogare de la criteriul primordial al locului principal de activitate, ca locul în care o persoană impozabilă furnizează servicii, *un sediu trebuie să dețină un grad suficient de permanență și o structură adecvată de resurse umane și tehnice de la care să furnizeze serviciile în cauză în mod independent*.

În consecință, Curtea a stabilit în această cauză, că atunci când o companie de leasing nu deține într-un stat membru nici personal propriu, nici o structură care are un grad suficient de permanență care să îi permită să încheie contracte sau să ia decizii de management și, astfel, să permită prestarea serviciilor în cauză în mod independent, nu se poate considera că are un sediu fix în statul respectiv.

Totodată, în cauza C-605/12 Welmory, Curtea a statuat că trebuie să se considere că o primă persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru și care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru *dispune, în acest alt stat membru de un "sediul fix" în sensul art.44 din Directiva 2006/112/CE, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii, dacă acest sediu se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată în termeni de resurse umane și tehnice care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice, aspect a cărui valorificare este de competența instanței de trimitere*.

Pe de altă parte, în cauza C-73/06 Planzer, CJUE a hotărât că art.1 pct.1 din a treisprezecea directivă 86/560/CEE trebuie interpretat în sensul că *sediul activității economice a unei societăți este locul unde sunt adoptate deciziile esențiale privind direcția generală a acestei societăți și în care se exercită funcțiile de administrare centrală a acesteia*.

Totodată, conform considerentelor exprimate de CJUE la pct.55 și pct.56 din cauza C-73/06 Planzer, noțiunea de sediu fix presupune, în vederea aplicării reglementării comunitare privind TVA, *cel puțin un birou în care să se poată încheia contractele și să fie luate deciziile administrative de gestiune cotidiană, precum și un spațiu de depozitare a vehiculelor afectate activităților menționate. O instalație fixă utilizată numai în scopul exercitării, pentru întreprindere, de activități cu caracter pregătitor sau*

auxiliar, precum recrutarea de personal sau achiziționarea de mijloace tehnice necesare îndeplinirii activităților întreprinderii, nu constituie un sediu fix.

Aceste elemente de interpretare au fost preluate în legislația națională în materie de TVA, prin art.266 alin.(2) lit.b, art.278 alin.(2) (care reprezintă transpunerea art.44 din Directiva TVA) din Codul fiscal, pct.1 alin.(6), pct.14 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel cum au fost citate în cuprinsul prezentei decizii.

Pornind de la definiția dată de norma comunitară și națională sintagmei sediu fix, care se raportează la criteriile ce decurg din jurisprudența CJUE în materie în legătură cu serviciile achiziționate pe care persoana impozabilă beneficiară le utilizează pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv, pentru a stabili dacă o persoană impozabilă care are sediul activității economice într-un stat membru (deci stabilită din punct de vedere al TVA în acel stat membru) dispune într-un alt stat membru de un sediu fix în sensul TVA, se impune o analiză globală a tuturor elementelor particulare și împrejurărilor relevante.

În acest sens, ținând cont de faptul că:

- salariați ai sucursalelor T ale X înregistrează direct în sistemul contabil al A (care este proprietariul bunurilor) materiile prime și produsele finite prin intermediul modulului logistic SAP și QAD/MFG și al sistemelor de scanare disponibile la unitățile T, și le-a fost acordat accesul pentru utilizarea soft-ului ce aparține A, necesar realizării acestor operațiuni,
- sarcinile și responsabilitățile personalului angajat în cadrul departamentului de logistică al X se referă la atribuții clare și complete ce asigură comunicarea cu clienții/furnizorii A, supervizarea și gestionarea activității de depozit și gestionarea activității de transport materie primă și produse finite,
- conform fișelor de post ale personalului angajat în cadrul departamentului de producție din sucursalele T aceștia au ca principale sarcini îmbunătățirea continuă a activității productive, analiza în mod regulat a cerințelor de capacitate ale clienților, gestionarea problemelor de calitate apărute, respectarea procedurilor de lucru X,
- salariații X sunt implicați atât în organizarea și efectuarea inventarului anual al bunurilor aparținând A, cât și în valorificarea rezultatului acestuia,
- angajații X din cadrul departamentului de calitate verifică materiile prime primite de la furnizori, fac verificări aleatorii de-a lungul liniei de procesare, controlează produsele finite (husele). De asemenea, aceștia primesc reclamațiile din partea clienților, având la randul lor obligația de a le analiza și totodată sunt responsabili să identifice cauza principală și să întreprindă acțiuni de corectare,

- sarcinile și responsabilitățile personalului angajat în cadrul departamentului de calitate al X nu se rezumă doar la cele care decurg din controlul calității pentru realizarea procesului de fabricație (inspecție la primirea materiei prime, pe flux și a produsului final), ci se referă și la atribuții ce privesc comunicarea cu clienții/furnizorii A,
- directorii generali ai celor două sucursale nu se subordonează funcțiilor superioare din cadrul societății unde sunt salariați, ci se subordonează directorului de operațiuni ce are în subordonare directă 10 directori de sucursale T din diferite țări ce desfășoară aceeași activitate ca TP și T P, evaluarea performanței și atingerea obiectivelor anuale a directorilor generali ai celor două sucursale T din România fiind măsurată în funcție de valorile A,

chiar dacă, potrivit celor susținute de contestatar pentru ca un sediu fix să existe, resursele sale umane ar trebui să fie capabile să ia decizii privind administrarea afacerii sau să creeze un cadru în care să poată fi încheiate contracte, în numele și în beneficiul A, sunt relevante din perspectiva îndeplinirii sau nu a condițiilor prevăzute de lege privind existența unui sediu fix în România și deciziile administrative de gestiune cotidiană, respectiv existența personalului autorizat care să ia astfel de decizii la nivel local în România (coordonare, verificare etc.) și logistica utilizată pentru asigurarea acestui obiectiv.

Într-adevăr în cauza C-190/95 Aro Lease, unul din elementele avute în vedere de CJUE în calificarea unui sediu fix din perspectiva TVA l-a reprezentat și capacitatea personalului propriu deținut în alt stat membru de a încheia contracte și de a adopta decizii de management, însă această abordare s-a raportat la circumstanțele cauzei, respectiv la natura operațiunilor derulate, și anume operațiuni de leasing. În acest caz particular, prin modul specific de derulare a operațiunilor de leasing, pentru a se considera că există un sediu fix era necesar ca personalul implicat să poată încheia contracte.

Natura serviciilor în cauză este diferită în esență de cea a serviciilor de leasing din cauza C-190/95 Aro Lease, astfel că elementele particulare, care au stat la baza interpretării CJUE în această cauză, nu pot fi extinse automat și asupra operațiunilor efectuate de contestatar, întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, există situații în care executarea în condiții optime a serviciului presupune o coordonare permanentă și susținută, necesitând capacități de decizii administrative de gestiune la nivel local și nu neapărat capacitatea personalului de a încheia contracte.

În sensul acestei aprecieri, interpretarea dată de CJUE prevederilor Directivei TVA se circumscrie unor situații de fapt determinate, astfel încât, deși hotărârile pronunțate de Curte sunt opozabile *erga omnes*, iar statele membre au obligația de a respecta aceste hotărâri, conduita adoptată de

acestea trebuie să se conformeze strict interpretării respective, fără o eventuală extindere și asupra unor noi situații, care aparent pot fi similare, tocmai pentru a nu depăși interpretarea astfel cum a fost dată de CJUE prevederilor dreptului comunitar.

Această abordare a fost confirmată de Comisia Europeană cu ocazia reuniunii Comitetului TVA nr.112 din data de 12 aprilie 2019.

În sensul celor de mai sus este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, exprimat prin adresa nr.000/.10.2019 într-o speță similară.

Referitor la argumentele societății potrivit cărora X și A sunt entități independente, chiar dacă amândouă fac parte din grupul A, se reține că cele două companii sunt afiliate, iar A este cea mai importantă companie a grupului A și este responsabilă pentru funcțiile centralizate ale grupului.

Mai mult, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, activitățile X (sucursalele T) și A formează un tot indisociabil din punct de vedere economic întrucât obiectivul care stă la baza tuturor activităților acestora este atins în România numai datorită cooperării dintre ele, aceasta fiind posibil ca urmare a relațiilor de afiliere existente între cele două societăți. În situația în care cele două societăți ar fi fost independente obiectivul nu s-ar fi putut atinge.

Totodată, în ceea ce privește materiile prime, locul prevăzut pentru livrare este P, iar pe CMR, la rubrica privind recepția este aplicată ștampila operatorului A, T P, iar în ceea ce privește comanda de la clienți privind produsele de tapițerie obținute în urma procesului de fabricație, aceasta este lansată în sistemul informatic către A, P, România, pe factura de livrare a produselor finite, la expeditor fiind înscris „TM T P, G” și datele de identificare ale companiei A G, cu codul de tva din România (RO 000).

De asemenea, argumentele societății referitoare la resursele umane identificate de echipa de inspecție fiscală în cadrul departamentului de materiale, respectiv faptul că activitățile auxiliare sunt parte dintr-un serviciu complex, iar simpla transmitere a informațiilor despre stocul necesar pentru procesare în curs, nu echivalează cu noțiunea de acțiune în numele A, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din documentele analizate de organele de inspecție fiscală, astfel cum au fost prezentate detaliat în cuprinsul prezentei decizii, s-a constatat că angajații X din cadrul departamentului de materiale lansează comenzile către furnizorii de materie primă ai A G, materiile prime sunt recepționate de persoane din cadrul depozitului în numele companiei Afolosind sistemul logistic / management QAD. Prin intermediul modulului logistic SAP și

QAD / MFG și al sistemelor de scanare disponibile în unitățile T, materiile prime sunt scanate și înregistrate direct în sistemul contabil al A (care este proprietariul bunurilor).

Așadar, acțiunile întreprinse de angajații din departamentul de materiale nu se rezumă la o simplă transmitere a informațiilor despre stocul necesar.

Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că în conformitate cu reglementările contabile, pentru bunurile utilizate de o societate, dar care nu sunt proprietatea acesteia, recepția se înregistrează la locurile de depozitare și se reflectă în conturi în afara bilanțului, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, în speță, pentru materiile prime și materialele primite spre prelucrare și produsele finite obținute, X nu a întocmit registrul bunurilor mobile corporale primite și nu le-a evidențiat extracontabil în conturi în afara bilanțului.

Bunurile în cauză au fost înregistrate de angajați ai X direct în sistemul contabil și de gestiune al A.

De asemenea, argumentele societății referitoare la faptul că pentru a ști ce să producă, X trebuie să primească o comandă și ar fi lipsit de sens ca mesajul EDI de la client să se îndrepte în primul rând către cutia poștală a A și ulterior să fie transmisă către sucursalele T, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât comenzile clienților A sunt lansate în sistemul informatic către A, P, România. EDI este transmis de client prin interfața QAD sau încărcat pe site-ul clientului și descărcat / integrat în QAD de către coordonatorul de materiale responsabil cu programul. Totodată, în urma comenzilor primite de la clienți, departamentul care planifică producția calculează automat în sistem necesarul de materii prime și materiale (MRP). Personalul din cadrul departamentului de logistică al X este implicat în livrarea efectivă a bunurilor, livrările fiind înregistrate direct din sistemul contabil al A. De asemenea, aceștia plasează ordinele de transport atunci când persoana responsabilă pentru transport este A.

Argumentele contestatarului referitoare la faptul că a răspunde la plângerile de calitate și a participa la audit face parte din obligațiile procesatorului, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât astfel de servicii nu țin de activitatea de procesare.

Totodată, argumentul societății potrivit căruia participarea la inventariere este obligatorie conform reglementărilor contabile, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece bunurile în cauză

au fost înregistrate în sistemul contabil al A, nefiind înregistrate în custodia X.

Argumentul societății referitor la faptul că simpla existență a unui depozit într-un stat membru nu permite, în sine, ca aceasta să fie un sediu fix în România, nu poate fi reținut întrucât așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei decizii, constatările organelor de inspecție fiscală au avut la bază un cumul de aspecte și nu doar simpla existență a unui depozit.

Sușinerile contestatarului referitoare la faptul că și în ipoteza unui sediu fix în România, serviciile prestate de procesatorul român nu pot fi văzute ca inerente realizării operațiunii impozabile (a bunurilor finite, deoarece aceasta este activitatea economică desfășurată în mod regulat de către A) înainte sau în timpul efectuării sale, pentru a justifica faptul că aceste servicii ar trebui să fie supuse TVA locală în România, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât A livrează constant (în fiecare lună) bunuri (huse) pe teritoriul României prin utilizarea codului de TVA RO 000, cât și intracomunitar, bunurile în cauză fiind obținute în urma operațiunilor ce se desfășoară în sucursalele T.

Astfel, A desfășoară cu regularitate operațiuni taxabile și utilizează serviciile de procesare pentru a efectua livrări de bunuri (în valoarea huselor este cuprinsă și valoarea serviciilor de procesare).

Cu privire la "testul de raționalitate" la care societatea face referire în sensul că entitățile nu au avut ca scop evitarea impozitării prin utilizarea locului de stabilire a sediului activității economice ca punct de referință, se reține că atât timp cât s-a constatat că A are un sediu fix în România (sucursalele T) deoarece dispune de resurse umane și tehnice pentru a efectua regulat operațiuni taxabile pe teritoriul României, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art. 266 alin alin.(2) lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul de prestare și implicit de impozitare a serviciilor facturate de X către A nu se consideră a fi la sediul activității economice din G, ci în statul în care se află sediul fix, în speță România.

În ceea ce privește documentele depuse de societatea conform adresei înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 000/.09.2019, traduse în limba română, respectiv scrisoare de nominalizare încheiată de managerii de vânzări al A și acorduri împreună cu specificațiile de proiect pentru achizițiile de materii prime, care constituie Anexa nr.I; procura acordată de societate persoanelor fizice indicate în cuprinsul acesteia (Anexa nr.II); exemple din Anexa nr.3 la documentul

VEG nr.000 (Anexa nr.III); un exemplu de corespondență având ca obiect activitatea operațională desfășurată de personalul societății (Anexa nr.IV); un exemplu de act adițional la contractul individual de muncă al unui angajat X (Anexa nr.V), organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Documentele referitoare la faptul că scrisoarea de nominalizare și acordurile împreună cu specificațiile de proiect pentru achiziții de materii prime sunt încheiate de managerii A sau faptul că societatea a acordat procură persoanelor fizice indicate în cuprinsul acesteia (Anexa nr.I și Anexa nr.II) nu sunt de natură să conducă la o altă situația de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, întrucât la constatarea faptului că A are un sediu fix în România, echipa de inspecție fiscală nu a avut la bază constatări care presupun implicarea X în negociere și / sau semnătură.

În ceea ce privește exemplele din Anexa nr.3 la documentul VEG nr.000 (Anexa nr.III), se reține că aceste recomandări nu sunt relevante în speță întrucât există diferențe între operațiunile în cauză și respectivele exemple.

Mai mult, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, pentru a stabili dacă o persoană impozabilă care are sediul activității economice într-un stat membru dispune într-un alt stat membru de un sediu fix în sensul TVA, se impune o analiză globală a tuturor elementelor particulare și împrejurărilor relevante.

Totodată, nici documentele prezentate în Anexa nr.IV și Anexa nr.V, nu sunt de natură să conducă la o altă situația de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, întrucât potrivit concluziilor avocatului general prezentate în cauza C-605/12 Welmory, *"un sediu comercial fix [...] presupune un sediu caracterizat printr-un grad suficient de permanență și printr-o structură adecvată de resurse umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv. În acest scop, nu sunt necesare resurse umane și tehnice proprii, în măsura în care resursele externe ale sediului se află la dispoziția acestuia într-un mod comparabil cu cel în care sediul dispune de resursele proprii"*, concluzii menționate și de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală, fiind prezentate detaliat considerentele care au condus la stabilirea faptului că A G dispune de resurse umane și tehnice pentru a efectua regulat operațiuni taxabile pe teritoriul României.

În ceea ce privește notele scrise și invocarea concluziilor avocatului general J K prezentate în data de 11.2019 în cauza C-547/18 Dong Yang

Electronics, precum și a documentului de lucru 084 al grupului de experți în materie de TVA care prezintă proiectul de Note explicative pentru remediile rapide de TVA 2020, depuse de societate conform adresei înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 000/2019, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Argumentul X potrivit căruia este o entitate independentă față de A, chiar dacă amândouă fac parte din grupul X, a fost prezentat de societate și prin contestația formulată, iar așa cum s-a arătat anterior în cuprinsul prezentei decizii acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Argumentul societății referitor la faptul că în privința serviciilor de procesare, X este strict limitată la atribuțiile de procesator, conform indicațiilor primite de la principal, acestea excluzând orice atribuții decizionale / de management ale societății, se reține că, așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei decizii, angajații X, identificați de organele de inspecție fiscală ca resursă umană a principalului german în România, dețin sarcini, responsabilități și întreprind acțiuni care nu se referă la procesul de fabricație propriu zis, ci privesc comunicarea cu clienții și furnizorii A, reprezentând compania germană față de terți, având acces și operând în sistemul informatic de gestiune și contabil ce aparține A.

Condiserentele organelor de inspecție fiscală care au condus la stabilirea faptului că A are un sediu fix în România nu s-au bazat pe constatări care presupun că persoanele identificate ca resursă umană de care A dispune în România dețin atribuții decizionale / de management.

Totodată, așa cum rezultă din documentele aflate la dosarul cauzei, X își desfășoară activitatea prin intermediul a șapte sucursale / centre de profit, iar dintre acestea Sucursala P și Sucursala P prestează servicii de procesare.

Cele două sucursale ale X care sunt implicate în servicii de procesare (T P și TP) produc / assemblează componente de tapițerie pentru un singur client și anume A.

Astfel, contrar celor susținute de societate, respectiv faptul că "pe lângă aceste servicii de procesare sucursala lucrează cu diverși clienți cărora le furnizează scaune auto complete sau părți de scaune", cele două sucursale implicate în servicii de procesare prestează către un singur client (A).

Referitor la concluziile avocatului general J K prezentate în cauza C-547/18 Dong Yang Electronics, se reține că până la data prezentei nu a fost emisă de către CJUE o hotărâre cu privire la această cauză.

Mai mult, există diferențe între speța în cauză și cea care face obiectul cauzei C-547/18, în sensul că societății X nu i s-a pretins un lucru imposibil, respectiv să efectueze verificări complexe și de mare anvergură ori să examineze relații contractuale inaccesibile ce ar depăși nivelul corespunzător de diligență necesar care i se poate pretinde în mod rezonabil pentru a determina locul prestării serviciilor.

X și A sunt companii afiliate, iar A este cea mai importantă companie a grupului A și este responsabilă pentru funcțiile centralizate ale grupului.

Referitor la documentului de lucru 084 al grupului de experți în materie de TVA, se reține că acesta reprezintă un proiect.

Prin urmare, documentele și argumentele prezentate de societate conform adresei înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 000/2019 nu sunt de natură să conducă la o altă situația de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu 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, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/03.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/03.2019, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.**

B. În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/04.2019

În ceea ce privește dobânzile în sumă de **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că în speță documentul prin care s-au individualizat obligațiile de plată este Decizia de impunere nr.000/.03.2019, contestată.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât așa cum s-a reținut la pct.A din prezenta decizie, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** a fost respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva

Deciziei de impunere nr.000/03.2019, iar contestatarul nu aduce argumente privind modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada pentru care au fost calculate și cota aplicată, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/04.2019 în ceea ce privește dobânzile în sumă de 000 lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

C. În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/04.2019

În ceea ce privește penalitățile de nedeclarare în sumă de 000 lei, se reține că în speță documentul prin care s-a individualizat suma de plată este Decizia de impunere nr.000/03.2019, contestată.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât, așa cum s-a reținut la pct.A din prezenta decizie, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Decizia de impunere nr.000/03.2019, iar societatea nu aduce argumente privind modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada pentru care au fost calculate și cota aplicată, **se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de X în ceea ce privește penalitățile de nedeclarare în sumă de 000 lei.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X împotriva:

- Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei,

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de Administrația

Județeană a Finanțelor Publice , pentru dobânzile în sumă de **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată,

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , pentru penalitățile de nedeclarare în sumă de **000 lei**.

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