

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.și cu adresa nr.înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.asupra contestațiilor formulate de

S.C. X Sucursala ARAD

înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.și nr.și a procedat la analizarea dosarelor cauzelor, constatând următoarele:

Petenta a formulat contestațiile înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.respectiv nr.și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.respectiv nr.....

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.petenta a contestat Decizia de impunere nr.solicitând anularea totală a bazei de impozitare a profitului stabilită suplimentar în sumă delei, anularea sumei delei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și anularea totală a obligațiilor fiscale accesorii (majorări de întârziere) în sumă delei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.....petenta a contestat Decizia de impunere nr.emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad solicitând anularea totală a bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă delei, anularea totală a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă delei (.....lei +lei) și anularea totală a obligațiilor fiscale accesorii în sumă delei.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestațiile au fost semnate de d-na în calitate de împuternicit al administratorului, conform procurii speciale înregistrată la A.F.P.C.M. Arad sub nr.....2008.

Întrucât contestațiile depuse nu au fost ștampilate cu ștampila societății, Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad a solicitat petentei prin adresa nr./05.08.2009, în temeiul prevederilor art. 7 și art. 205 din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, să ștampileze contestațiile depuse.

Urmare adresei nr./05.08.2009, primită de societate în 14.08.2009, reprezentantul acesteia s-a prezentat și a ștampilat contestațiile.

Constatând că, în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și având în vedere prevederile pct. 9.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 519, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad prin Biroul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze cele două contestații formulate de **S.C. X Sucursala ARAD**, prin referatul nr./17.09.2009 fiind aprobată conexarea dosarelor contestațiilor cu consecința întocmirii unei singure decizii în soluționarea contestațiilor.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere nr. .../17.06.2009 și nr./22.06.2009 întocmite de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea acestora, invocând în susținerea contestațiilor următoarele motive:

1. Referitor la ajustarea rezultatului fiscal pe seama veniturilor din producția stocată, petenta susține:

1.1 Referitor la capătul de cerere privind ajustarea rezultatului fiscal aferent anului 2004 pe seama veniturilor din producția stocată:

- suma delei reprezentând valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2004) și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția

stocată (prin înregistrarea contabilă 331 = 711) cu care a fost majorat rezultatul contabil al exercițiului financiar 2004 și cu care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă aceleiași perioade fiscale, a fost stabilită în mod netemeinic și nelegal de către echipa de inspecție fiscală fiind omisă înscrierea în raportul de inspecție fiscală a reglementărilor contabile date în aplicarea Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care au fost încălcate de sucursală și în baza cărora s-a procedat la ajustarea veniturilor contabile;

- echipa de inspecție fiscală a ignorat prevederile pct.12 din Normele de aplicare a Codului fiscal, neținând seama de prevederile din Capitolul III pct.3 lit. A, liniuța a treia din Ordinul ANAF nr.1181/23.08.2007 în ceea ce privește obligativitatea organului fiscal de a menționa în Raportul de inspecție fiscală " *motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere*" și faptul ca a invocat prevederile pct.13 din Normele de aplicare a Codului fiscal, în condițiile în care nu poate fi vorba nici de înregistrare eronată și nici omisiunea de a înregistra în contabilitate anumite venituri;

- petenta afirma totodată că echipa de inspecție fiscală procedează într-o manieră potrivnică tuturor regulilor contabile privitoare la evaluarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, prin folosirea formulei:

Valoarea lucrărilor în curs de execuție, exprimate la cost efectiv = valoarea cheltuielilor legate direct de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2004 în cont 628 (*reprezintă costuri*) - Valoarea lucrărilor executate și facturate beneficiarului (*reprezintă preț contractual*) - cheltuieli nedeductibile fiscal (*reprezintă costuri*) sumele corespunzătoare elementelor din formulă, fiind următoarele:lei =lei;

- petenta solicită organului de soluționare a contestației să constate că se cuprind în aceeași formulă, elemente neomogene reprezentând cheltuieli direct legate de proiectul de reabilitare, care sunt exprimate la costuri efective (istorice), din care se scad venituri facturate beneficiarului, exprimate în preț de vânzare (decontare) și cheltuieli considerate nedeductibile fiscal (ajustări fiscale). În formula utilizată nu sunt indicate categoriile de lucrări și cantitățile fizice care sunt considerate ca fiind în curs de execuție și nici costurile efective unitare, elemente indispensabile pentru determinarea costului efectiv aferent lucrărilor neterminate.

- totodată petenta afirmă că nu se ține seama de prevederile OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, ordin dat în aplicarea Legii contabilității, care la pct. 4.58 prevede că: "*În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, în curs de execuție sau neterminate.*" iar la pct 4.65 se arată că: "*Producția în*

curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.";

1.2. Referitor la capătul de cerere privind ajustarea rezultatului fiscal aferent anului 2005 pe seama veniturilor din producția stocată petenta susține următoarele:

- suma delei reprezentând valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2005) și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată (332=711) cu care a fost majorat rezultatul contabil al exercițiului financiar 2005 și cu care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă aceleiași perioade fiscale, a fost stabilită în mod netemeinic și nelegal de către echipa de inspecție fiscală care și-a întemeiat constatările pe prevederile OMFP 1752/2005;

- petenta solicită organului de soluționare a contestației să constate că echipa de inspecție fiscală a ajustat veniturile anului 2005 invocând prevederile unui act normativ (OMFP 1752/2005) care se aplică începând cu data de 01.01.2006, așa cum se precizează la art. 9 din ordin: "Prezentul ordin intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2006."

- petenta susține că echipa de inspecție fiscală a ignorat prevederile pct. 12 din Normele de aplicare a Codului fiscal și faptul că nu a ținut seama de prevederile OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, ordin dat în aplicarea Legii contabilității și solicită organului de soluționare a contestației să constate că echipa de inspecție fiscală își întemeiază constatările din anul 2005 invocând un act normativ (OMFP 1752/2005) care a intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2006, procedeul utilizat de echipa de inspecție fiscală pentru stabilirea costului efectiv aferent lucrărilor și serviciilor în curs de execuție este în discordanță totală cu prevederile OMFP nr.306/2002, deoarece lucrările și serviciile în curs de execuție nu au fost determinate prin inventariere la sfârșitul perioadei, în care scop trebuia să se constate gradul de finalizare cât și stadiul de execuție al lucrărilor în curs, utilizând metode tehnice de constatare și că evaluarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție s-a făcut în mod cu totul artificial, fără nici un suport juridic.

1.3 Referitor la capătul de cerere privind ajustarea rezultatului fiscal aferent anului 2007 pe seama veniturilor din producția stocată, petenta susține următoarele:

- echipa de inspecție fiscală ajustează rezultatul contabil și fiscal al

exercițiului financiar 2007 cu suma delei, reprezentând valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată (332=711), ajustarea fiind netemeinică și nelegală și contestă folosirea următoarei formule:

Valoarea lucrărilor în curs de execuție la 31.12.2006, (ar trebui să reprezinte cost efectiv) = valoarea cheltuielilor legate direct de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2007 în cont 628 (reprezintă costuri) - Valoarea lucrărilor executate și facturate beneficiarului (reprezintă preț contractual) sumele aferente elementelor din formulă, cu care a operat organul de inspecție fiscală, fiind următoarele:

.....lei

- petenta solicită organului de soluționare a contestației să constate că se cuprind în aceeași formulă cheltuieli direct legate de proiectul de reabilitare care sunt exprimate la costuri efective (istorice) din care se scad veniturile facturate beneficiarului, exprimate în preț de vânzare (decontare). În calculul efectuat nu se indică categoriile de lucrări și cantitățile fizice care sunt considerate ca fiind în curs de execuție și nici costurile efective unitare, elemente indispensabile pentru determinarea costului efectiv aferent lucrărilor neterminate, astfel încât echipa de inspecție fiscală se folosește de formule artificiale pentru a aduce societatea pe profit, care și el va fi artificial, după modul în care au fost stabilite veniturile și că modul de evaluare a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție de către organul de inspecție fiscală este în discordanță totală cu ceea ce prevăd reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP 1752/2005 la pct.126, alin.(1), lit.h), potrivit căruia "În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate" și la pct. 132, conform căruia "Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție."

- petenta solicită organului de soluționare a contestației să constate că procedeul utilizat de echipa de inspecție fiscală pentru stabilirea costului efectiv aferent lucrărilor și serviciilor în curs de execuție este în discordanță totală cu prevederile OMFP nr. 306/2002, deoarece lucrările și serviciile în curs de execuție nu au fost determinate prin inventariere la sfârșitul perioadei și că evaluarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție s-a făcut în mod cu totul artificial, fără nici un suport juridic și să dispună admiterea contestației pentru acest capăt de cerere și anularea măsurii stabilite prin Raportul de inspecție fiscală prin care s-a ajustat pierderea fiscală aferentă anului 2007 și pierderea fiscală de recuperat în

perioada următoare cu suma delei.

De asemenea, petenta solicită ca la soluționarea contestației să se aibă în vedere că, la pag. 25 din Raportul de inspecție fiscală se precizează că " ... organele de inspecție fiscală au calculat un impozit suplimentar aferent anului 2006 în sumă delei. .. " în condițiile în care la aceeași pagină se menționează că s-a recalculat masa profitului impozabil aferent anului 2007 iar la calculul majorărilor de întârziere, echipa de inspecție fiscală consideră că impozitul stabilit este pe anul 2006, deoarece numărul zilelor de întârziere luate în calcul corespunde intervalului care începe cu 16.04.2007 și nu intervalului care începe cu 16.04.2008, dată la care impozitul pe profit pe anul 2007, dacă ar fi fost datorat, ar fi fost și scadent la plată. În acest caz, numărul zilelor de întârziere luat în calcul de echipa de inspecție fiscală este mai mare cu 365 zile decât numărul de zile care ar fi trebuit să fie luate în calcul, dacă impozitul era datorat.

2. Referitor la capătul de cerere privind omisiunea organului fiscal de a ajusta baza de impozitare pe anul 2006 cu suma delei și modul de stabilire a valorii lucrărilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (31.12.2006), petenta susține că echipa de inspecție fiscală nu a ajustat rezultatul fiscal al anului 2006 pe seama veniturilor din producția stocată, cu toate că acest lucru s-ar fi impus, dacă echipa ar fi fost consecventă în principii, chiar și greșite fiind aceste principii.

De asemenea petenta mai susține că, din Raportul de inspecție fiscală, potrivit procedurilor eronate adoptate de echipa de inspecție fiscală, rezultă că la finele perioadei (31.12.2005) sucursala ar fi trebuit să înregistreze venituri din producția stocată în sumă delei (pag.12 din Raport), iar la finele anului 2006 valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție ar fi fost în sumă delei (pag.18 din Raport). Rezultă că la 31.12.2006 se înregistrează o diminuare a valorii lucrărilor în curs de execuție culei față de 31.12.2005. În această situație, variația stocurilor se concretizează în destocaj, care influențează rezultatul contabil și fiscal al anului 2006, aspect de care susține petenta, echipa de inspecție fiscală nu ar fi ținut seama.

- petenta afirmă că, dacă echipa de inspecție fiscală ar fi procedat în mod consecvent, potrivit regulilor proprii pe care și le-a stabilit, pe lângă înregistrarea contabilă sugerată la finele anului 2005 ($332=711 / \dots\dots\dots lei$), în anul 2006 ar fi trebuit să țină seama de regulile de funcționare a contului 332 și să sugereze și următoarele înregistrări contabile:

- scăderea din gestiune a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (01.01.2006):

$711 = 332 / \dots\dots\dots lei;$

- valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (31.12.2006):

332=711/.....lei.

- din operațiunile de mai sus, rezultă că, la 31.12.2006, soldul contului 711 este debitor, în sumă delei, și prin transferarea acestuia în contul 121 rezultă o diminuare a rezultatului contabil și, implicit a rezultatului fiscal, cu aceeași sumă, petenta considerând ca această ajustare a fost ignorată de echipa de inspecție.

- petenta solicita organului de soluționare a contestației să țină seama de cele prezentate mai sus, chiar dacă suma delei nu a fost luată în considerare de organul de inspecție fiscală, deoarece baza de impozitare a profitului la 31.12.2006 este influențată în defavoarea sucursalei;

- petenta contestă de asemenea, modul de stabilire a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2006) pentru suma delei, susținând ca echipa de inspecție fiscală procedează la stabilirea valorii lucrărilor în curs utilizând, de această dată, o altă formulă de calcul, după cum se prezintă la pag.17/18 din Raport:

Valoarea lucrărilor în curs de execuție la 31.12.2006, (ar trebui să reprezinte cost efectiv) = valoarea cheltuielilor legate direct de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2006 în cont 628 (reprezintă costuri) + valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele anului 2005 (ar trebui să reprezinte cost efectiv) - Valoarea lucrărilor executate și facturate beneficiarului (reprezintă preț contractual), sumele aferente elementelor din formulă, fiind următoarele:

Ilei

- petenta solicită organului de soluționare a contestației să constate că se cuprind în aceeași formulă cheltuieli direct legate de proiectul de reabilitare care sunt exprimate la costuri efective (istorice) la care se adaugă valoarea lucrărilor în curs de execuție care, potrivit echipei de inspecție, ar fi trebuit înregistrate în contabilitate la finele anului 2005 și care ar fi trebuit să fie evaluate la cost efectiv potrivit OMFP 306/2002, din care se scad veniturile facturate beneficiarului, exprimate în preț de vânzare (decontare). Petenta afirmă că, în calculul efectuat de echipa de inspecție fiscală nu se indică categoriile de lucrări și cantitățile fizice care sunt considerate ca fiind în curs de execuție și nici costurile efective unitare, elemente indispensabile pentru determinarea costului efectiv aferent lucrărilor neterminate.

- petenta susține ca modul de evaluare a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție de către organul de inspecție fiscală este în discordanță totală cu ceea ce prevăd reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP 1752/2005 la pct.126 alin.(1)1it. h),

potrivit căruia: "În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminat" și la pct. 132, conform căruia "Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminat la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție."

- petenta considera ca nici în acest caz echipa de inspecție fiscală nu a ținut seama de prevederile din Capitolul III pct.3 lit. A, liniuța a treia din Ordinul ANAF nr.1181/23.08.2007 în ce privește obligativitatea organului fiscal de a menționa în Raportul de inspecție fiscală "motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere".

3. Referitor la capătul de cerere privind ajustarea rezultatului fiscal prin nerecunoașterea cheltuielilor înregistrate în contabilitatea sucursalei pe baza deconturilor de cheltuieli (rapoarte de costuri) transmise de X către sucursală, pentru perioada 2004-2007, în sumă delei petenta susține:

- organele de inspecție fiscală a considerat în perioada 2004-2007, nedeductibilă suma delei, reprezentând costuri transmise de societatea X către sucursala Arad, înregistrate pe baza rapoartelor de costuri periodice și a considerat că suma nu pot fi atribuită sediului permanent din Arad, deoarece societatea nu poate justifica că:

- serviciile menționate în rapoartele de costuri au fost efectiv prestate;
- serviciile prestate au fost efectuate prin natura activității desfășurate la sediul permanent.

- petenta susține că echipa de inspecție invocă prevederile art.9 alin.(2), art.21 alin.(1) și alin.(4), lit.m) din Codul fiscal cât și prevederile pct. 48, 49 și 89 din Normele de aplicare a Codului fiscal și are în vedere răspunsul formulat de dl. B la întrebarea nr. 4 din nota explicativă.

- petenta contestă măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pe următoarele motive de fapt și de drept:

Sumele considerate nedeductibile de echipa de inspecție fiscală ar reprezenta în fapt costuri contabilizate în sistemul contabil german, atribuibile sediului permanent, aferente proiectului de reabilitare a uzinei de tratare a apelor reziduale, proiect ISPA măsura 2000/R0/16/P/PE/011-02 unitatea contractantă fiind Ministerul Finanțelor (Unitatea Centrală de Contractare și Finanțare - CFCU) și Compania de apă Arad. În cuprinsul fiecărui raport de costuri transmis către sucursală spre contabilizare se declară că asemenea costuri, fundamentate și transmise sucursalei, "nu vor fi luate în considerare în determinarea venitului taxabil german ... ", fiind invocate prevederile art.7 pct. 3 din Convenția dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire

la impozitele pe venit și pe capital, ratificată prin Legea nr. 29/2002.

Petenta consideră că, prin răspunsul dat la întrebarea nr. 4 din nota explicativă solicitată d-lui B (anexa nr.12 la Raportul de inspecție fiscală) se arată, fără echivoc că: " ... Aceste probleme legate de dezvoltarea proiectului au apărut ca și lucrări ingineresti executate pentru proiect, la locul amplasamentului, dar și în cadrul sediului nostru german B.

În afară de inginerie, precum și pregătirea și tranzacționările executate pentru aprovizionare, supervizarea și controlul subcontractorilor, problemele referitoare la parteneriatul din cadrul consorțiu lui, problemele contractuale de la licitație la negocierea contractului și până la activitățile de administrare a lucrărilor din prezent trebuie să fie luate în considerare și să fie legate clar de lucrările sit-ului din Arad, fapte care au dat dreptul de a factura sucursalei.

După cum este menționat și pe facturile emise către client: "Venitul obținut este atribuit Consorțiului B- T respectiv organizației Sucursala Arad, România" Prin urmare toate costurile-cele ale subcontractorilor care își desfășoară activitatea pe sit, precum și a celor care lucrează la problemele menționate mai sus, în cadrul sediului care au legătură cu obținerea unui asemenea venit trebuie să fie luate în considerare și au fost facturate către sucursală ... "

Petenta consideră ca, la formularea concluziilor sale, echipa de inspecție fiscală, deși susține că a avut în vedere răspunsul dat de dl. B la întrebarea nr. 4 din nota explicativă, nu a ținut cont de răspunsul de mai sus.

Totodată consideră ca echipa de inspecție fiscală nu a ținut seama nici de conținutul rapoartelor de costuri, și a ignorat prevederile pct. 89 din Normele de aplicare a Codului fiscal privitoare la modul de justificare a cheltuielilor alocate sediului permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea în România prin intermediul acestuia, respectiv: "Justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață au orice alte asemenea documente."

- petenta sustine ca echipa de inspecție fiscală a ignorat prevederile Convenției, ajungându-se la o dublă impozitare a sumei delei: suma în echivalent euro fiind impozitată atât în Germania, prin faptul că aceasta nu a fost luată în considerare la determinarea venitului taxabil german, cât și în România, prin faptul că această sumă este considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil;

- petenta mai sustine ca, în același timp, pentru a-și argumenta măsurile luate de nerecunoaștere fiscală a cheltuielilor atribuite sediului permanent - echipa de inspecție fiscală invocă în, mod greșit, prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Codul fiscal. Între B și sediul său

permanent-sucursala din România- nu ar putea fi vorba de încheierea unor contracte de prestări servicii. La art.43, alin.(1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare, sucursalele ar fi definite ca fiind "dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților comerciale" și în consecință sediile permanente nu ar putea încheia în nume propriu contracte astfel că inexistența contractelor nu poate fi motiv de nerecunoaștere fiscală a cheltuielilor. De altfel și subiectul impunerii ar fi persoana juridică străină care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România, așa cum se prevede la art.3, lit.b) din Codul fiscal.

Petenta arată că, prin Convenția de evitare a dublei impozitări, Statele Membre au convenit asupra unui aranjament, în Articolul 7, paragraf 1: Profitul unei societăți unui Stat Membru poate fi impozitat doar în acest stat, dacă nu cumva, societatea își efectuează activitatea într-un alt Stat Membru printr-o Sucursală. Dacă Societatea își efectuează astfel activitatea, atunci Profitul poate fi impozitat în celalalt Stat, doar în așa măsură în care pot fi atribuite sucursalei."

Aici petenta considera ca sunt următoarele puncte de spus:

- "Contractul nu a generat profit pentru B și nici Sucursala Consortiumului nu a generat profit. Contractul pentru Construcția Stației a fost dat Consortium-ului B și T, Israel. Deoarece era vorba de o Activitate de Construcție - Montare, care ar fi durat mai mult de 12 luni, a fost înființată Sucursala iar contabilizarea spre Client, CAA și CFCU Ministerul Finanțelor Publice, a fost atribuită în totalitate Sucursalei conform cerințelor Clientului.

- lucrări și prestări de bază în legătură cu construcția Stației de Epurare Arad au fost efectuate la firma de bază (sediul principal) a B, Germania. În detaliu: Sucursala Arad nu are angajați Ingineri Proiectanți. Lucrările de Proiectare în Stadiul de Pregătire (Planificare de Bază și Detaliu), care se atribuie Partenerului de Consorțiu B au fost efectuate în B prin Personal german. Aceasta a fost necesar, deoarece doar aici condițiile tehnice sunt existente (locuri de muncă -CAD, legătură pentru baza de date).

- Sucursala nu are departament de cumpărare propriu. Achiziționarea materialului necesar trebuia de asemenea efectuată de la sediul principal B în B, deoarece pentru aceasta era necesară prelucrarea cererilor/ofertelor internaționale, contactul cu furnizorii germani, cât și contactul strâns cu echipa de planificare.

- Sucursala Arad nu are Management de Proiect propriu. Directorul de proiect tehnic călătorește doar temporar câteva zile sau la necesitate pe șantier. Însă locul de muncă și activitatea cheie o efectuează la sediul principal B. Toți angajații B, cu excepția unei asistente a Reprezentantului Contractor, sunt angajați la sediul principal

și salariile plătite acolo."

- totodata petenta afirma ca Sucursala Arad constă în principiu din Reprezentatul Contractor, supraveghetorul de șantier, într-un stadiu mai avansat supraveghetor de operare, cât și unele ajutoare de servicii proprii. Bani, care sunt plătiți spre Sucursală de către Client sau Furnizori, sunt de transferat, după scăderea părții de consorțiu pentru Partenerul de Consorțiu T, imediat spre sediul principal B. Costurile efectuate de către Sucursala Arad au fost anunțate la GmbH și au fost introduse în baza de date pentru rezultatului proiectului. Pentru acest scop B folosește metoda comparației de preț. Aceasta înseamnă că bunurile și serviciile sunt transferate între Sucursala Arad și biroul principal B pentru prețul de piață, care se bazează pe prețuri care s-ar plăti și Părților Terțe pentru bunurile și serviciile respective. Aceasta este contabilizat și arătat pentru proiect corespunzător în sistemul de contabilizare al B.

- petenta susține ca Proiectul Arad nu a efectuat profit. În ultimii ani a fost mai mult o pierdere financiară masivă pentru B, ceea ce a fost confirmat de către AuditoriiÎn cadrul verificării de sfârșit de an.

- petenta presupune că rezultatul verificării taxelor va fi rectificat în baza datelor amintite mai sus. Dacă nu este cazul unei rectificări, atunci petenta considera ca se vede obligată să aplice procedura convenției reciproce prin Finanțele germane conform Articolului 25 din Convenția de evitare a dublei impozitări.

Pentru motivele de fapt și de drept arătate mai sus, petenta solicită admiterea contestației și pentru acest capăt de cerere, în sensul anulării măsurii de ajustare a bazei de impozitare a profitului cu suma delei prin nerecunoașterea fiscală a cheltuielilor atribuite sediului permanent.

4. - referitor la capătul de cerere privind suma delei reprezentând ajustarea bazei de impozitare în anul 2007 cu taxa pe valoarea adăugată aferentă pretențiilor financiare la care au renunțat subcontractorii, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au redus în mod eronat baza de impozitare a profitului cu taxa pe valoarea adăugată aferentă unor obligații financiare la care au renunțat subcontractorii (.....lei), arătând că suma care trebuia recunoscută ca venit este delei (valoarea obligației fără TVA) și nulei (valoarea obligației, inclusiv TVA), neindicând nici un temei legal pentru aceasta.

La data de 01.10.2007 între S.C. E S.A. ROMÂNIA și B s-a încheiat un act adițional prin care S.C. E S.A. se obligă să renunțe la pretențiile sale financiare decurgând din anumite facturi emise de această societate.

Prin actul adițional încheiat nu s-a prevăzut că cele două părți urmează să-și ajusteze baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată. Prin actul adițional încheiat s-a precizat că E renunță la pretențiile sale financiare, operațiunea reprezentând pentru sucursala B o reducere a datoriilor sale față de E.

În această situație, sucursala B a stins obligația de plată existentă în contul 401 prin recunoașterea unui venit la nivelul obligației totale (inclusiv taxa pe valoarea adăugată), suma totală recunoscută ca venit fiind lei, care reprezintă în fapt valoarea nominală a datoriei, evaluată conform regulilor de evaluare (recunoaștere) a datoriilor prevăzute în OMFP 1752/2005, înregistrare recunoscută de organele de inspecție fiscală ca fiind corect efectuată.

Petenta consideră ca recunoașterea venitului s-a făcut la valoarea nominală a datoriei, în condițiile pct. 207, alin.(4), lit. a) din OMFP 1752/2005.

Pentru motivele de fapt și de drept arătate mai sus, petenta solicită admiterea contestației pentru suma delei și anularea măsurii de ajustare a bazei de impozitare prin reducerea acesteia, urmare a recunoașterii unor venituri din anularea/reducerea datoriilor la valoarea lor nominală.

5. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... încheiată de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, prin care petenta solicită anularea totală a bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma delei, anularea totală a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă delei și anularea totală a obligațiilor fiscale accesorii în sumă delei, societatea petentă invocă următoarele motive:

- la data de 01.10.2007 între SC E SA România și B s-a încheiat un act adițional prin care SC E SRL se obligă sa renunțe la pretențiile financiare decurgând din anumite facturi emise de aceasta, afirmând că, prin actul adițional încheiat nu s-a prevăzut ca cele două părți urmează să-și ajusteze baza de impozitare a TVA, iar operațiunea de renunțare de către E la pretențiile financiare reprezintă pentru sucursala B o reducere a datoriilor sale față de E;

- sucursala B a stins obligația de plată existentă în contul 401 prin recunoașterea unui venit în condițiile pct.207 alin.4 lit. a) din OMFP nr.1752/2005, astfel că operațiunea de reducere ori anulare a datoriilor nu se regăsește în cuprinsul Capitolului IV " Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei " din Codul Fiscal;

- petenta arată că, organul de inspecție fiscală în mod greșit

încadrează o astfel de operațiune în categoria operațiunilor care conduc la ajustarea bazei de impozitare prin simplul fapt că există un acord scris între cele două părți, acesta neputând fi un document în baza căruia să se facă ajustarea prin reducere sau majorare a bazei de impozitare și implicit a taxei deduse.

- de asemenea, petenta arată că echipa de inspecție fiscală a luat hotărârea ajustării bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată fără a ține seama de prevederile pct.20 alin.1 din Normele de aplicare a Codului Fiscal.

II. Verificarea societății comerciale X a vizat modul de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit pentru perioada 03.03.2004 – 31.12.2008 respectiv a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2007 – 31.10.2007.

Urmare verificării efectuate, organele de control au constatat următoarele:

1. Referitor la ajustarea rezultatului fiscal pe seama veniturilor din producția stocată:

1.1 - urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca S.C. X Sucursala Arad nu a înregistrat la finele perioadei (31.12.2004) lucrările și serviciile în curs de execuție pe seama veniturilor din producția stocată, fapt pentru care rezultatul fiscal la finele perioadei nu a fost stabilit corect, nefiind înregistrată pe venituri din producția stocată valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2004) neînregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată (ct. 711) în suma delei, astfel:

- cheltuielile direct legate de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2004 în ct.628 au fost în suma de.....;

- valoarea lucrărilor executate și facturate beneficiarului în suma delei.

- cheltuieli nedeductibile fiscal, înregistrate în evidenta contabilă în decontului de cheltuieli FN/31.12.2004 emis de către X în suma delei.

Astfel, valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2004) a fost în sumă delei Echipa de inspecție fiscală a procedat la redimensionarea pierderii fiscale pentru anul 2004, ținând cont de următoarele influențe:

- veniturile din producția stocată care nu au fost înregistrate în evidența contabilă în sumă delei, în conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările

și completările ulterioare și pct.13 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare unde se prevede ca: "Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin".

- cheltuieli nedeductibile fiscal, înregistrate în evidența contabilă în baza decontului de cheltuieli FN/31.12.2004 emis de către X în suma delei.

Având în vedere prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea rezultatului fiscal la finele anului 2004, cu suma delei reprezentând venituri din producția stocată neînregistrată.

1.2 - Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei (31.12.2005) nu au fost considerate de către societatea verificată ca lucrări și servicii în curs de execuție pe seama veniturilor din producția stocată, fapt pentru care rezultatul fiscal la finele perioadei nu a fost stabilit corect, nefiind înregistrată pe venituri din producția stocată valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că rezultatul fiscal la finele perioadei nu a fost stabilit corect, nefiind înregistrată pe venituri din producția stocată valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție în sumă delei, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2005) și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată (332=711) în sumă delei, astfel:

- cheltuielile direct legate de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2005 în ct.628 au fost în suma delei;

- valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele anului 2004 și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată (ct.332) în suma delei.

Astfel, valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2005) a fost în sumă delei care se compune din:

- veniturile din producția stocată care nu au fost înregistrate în evidența contabilă în sumă delei

- cheltuielile direct legate de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2005 în ct.628 au fost în suma delei.

De menționat că pe parcursul anului 2005 petenta nu a înregistrat venituri din lucrări și servicii prestate, deși a înregistrat în contul 628

lucrări și servicii efectiv prestate de subcontractori.

Având în vedere cele mai sus prezentate, echipa de inspecție fiscală a procedat la redimensionarea pierderii fiscale pentru anul 2005, în conformitate cu prevederile art. 19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare unde se prevede ca: "Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin", ținând cont de suma delei reprezentând veniturile din producția stocată care nu au fost înregistrate în evidența contabilă.

1.3 - Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei (31.12.2007) nu au fost considerate de către societatea verificată ca lucrări și servicii în curs de execuție pe seama veniturilor din producția stocată, fapt pentru care rezultatul fiscal la finele perioadei nu a fost stabilit corect, nefiind înregistrată pe venituri din producția stocată valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție.

Conform prevederilor Secțiunii 7, pct. 215, alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005: "Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată."

De asemenea, conform prevederilor Secțiunii 7, pct.209, alin.(1) din O.M.F.P. nr.1752/2005, în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat, în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din alte surse;. Conform alin.(3) din același act normativ: "Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din aceasta activitate" coroborat cu prevederile Secțiunii 6, pct.45 din același act normativ "Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli".

În contabilizarea veniturilor este importantă determinarea momentului la care trebuie recunoscut un venit. Venitul este recunoscut atunci când există probabilitatea ca societății să îi revină în viitor anumite beneficii economice și când aceste beneficii pot fi evaluate cu fidelitate.

Având în vedere cele mai sus prezentate organele de inspecție fiscală au constatat ca rezultatul fiscal la finele perioadei nu a fost stabilit corect, nefiind înregistrată pe venituri din producția stocată valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție în sumă delei, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2007) și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată

pe seama veniturilor din producția stocată (332 = 711) în suma delei, astfel:

- cheltuielile direct legate de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2007 în ct.628 au fost în suma delei;

- valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele anului 2006 și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată (ct.332) în suma delei.

- valoarea lucrărilor facturate de societatea verificată către beneficiar (Compania de Apa Arad) au fost în sumă delei.

Astfel, valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2007) a fost în suma de

2. În anul 2006, societatea verificată a facturat lucrări de construcții în valoare delei (.....euro). Organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2006) și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată (soldul contului 332) în sumă delei, ținând cont de următoarele elemente:

- cheltuielile direct legate de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2006 în ct.628 au fost în sumă delei;

- valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele anului 2005 și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată (ct.332) au fost în sumă delei.

- valoarea lucrărilor facturate de societatea verificată către beneficiar au fost în sumă delei.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit că, în anul 2006 nu se impunea ajustarea rezultatului fiscal datorită influenței "veniturilor din variația stocurilor" având în vedere că petenta a facturat o parte din valoarea lucrărilor în curs de execuție din anii precedenți precum și din lucrările efectuate și facturate de subcontractori.

Astfel, valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2006) a fost în suma delei

Echipa de inspecție fiscală a procedat la redimensionarea pierderii fiscale pe anul 2006 stabilind un profit impozabil în sumă delei și un impozit pe profit în sumă delei.

3. petenta a înregistrat în evidența contabilă, în baza rapoartelor de costuri emise de către B în perioada 2004-2007 cheltuieli care au fost în suma totală delei care se compune din:

- a) suma delei reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în anul 2004 în baza decontului de cheltuieli FN/31.12.2004 emis de către B, care au fost efectuate în folosul unor persoane ce nu au calitatea de salariați sau administratori ai societății verificate (dl. B și dl.

A) ce constau în:

- cheltuieli cu cazarea și transportul acestora (chirie, utilități, bilete avion, taxi) în suma de lei;
- cheltuieli de protocol (masa servita, articole uz gospodăresc, asigurări medicale) în suma de lei.

Precizăm că societatea verificată a considerat suma de lei ca fiind cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit, încălcând astfel prevederile art.21, alin. (2), lit.e) și alin.(3), lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au influențat masa profitului impozabil aferent anului 2004 cu suma de lei;

b) suma delei reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în baza rapoartelor de costuri emise de către B în perioada 2005-2007.

Din verificarea efectuată s-a constatat că în perioada 2005-2007 "B" Sucursala Arad a înregistrat în evidența contabilă, pe cheltuieli în contul 628 - "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți", sumele cuprinse în rapoartele de costuri emise de B.

Pe fiecare din rapoartele de costuri emise de B este făcută mențiunea că : „Aceste costuri sunt contabilizate în sistemul de contabilitate german. În cazul în care rezultatele (venituri/cheltuieli) instituției române permanente sunt recunoscute în contabilitatea GAAP german, ele nu vor fi luate în considerare în determinarea venitului taxabil german, conform art.5,7 ale Tratatului privind dubla taxare (2004). În vederea evitării oricărei duble înregistrări, ele nu includ costurile facturate partenerului nostru T și subcontractorilor T Romania și Siemens, nici costurile facturate ale subcontractorii noștri E și A. Totodată, noi nu am inclus nici un fel de costuri înregistrate în contul șantierului și în contul de numerar."

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații d-nului B în calitate de administrator al societății verificate, în ceea ce privește natura serviciilor prezentate în rapoartele de costuri mai sus menționate.

Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate și răspunsul dat de dl. B la întrebarea nr. 4 din nota explicativă, organele de inspecție consideră că suma delei înregistrată în contul 628 - "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți" în perioada 2005-2007, în baza rapoartelor de costuri întocmite de B, nu poate fi atribuită sediului permanent din Arad, deoarece societatea nu poate justifica ca:

- serviciile menționate în rapoartele de costuri au fost efectiv prestate;
- serviciile prestate au fost executate prin natura activității desfășurate la sediul permanent.

Având în vedere cele mai sus prezentate, echipa de inspecție fiscală consideră aceste cheltuieli în sumă delei ca fiind cheltuieli

nedeductibile fiscal.

4. - în urma verificării documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor sucursalei, s-a constatat faptul că, în data de 01.10.2007 s-a încheiat Actul adițional FN între S.C. E S.A. (în calitate de subcontractor) și X (în calitate de contractor). Prin acest act adițional S.C. E S.A. renunță la încasarea sumei delei (.....euro) care reprezintă contravaloarea următoarelor facturi fiscale:

- nr. /18.05.2005 de la S.C. E S.A. în sumă deeuro (.....lei) cu TVA în valoare delei;

- nr. /21.09.2005 de la S.C. E S.A. în sumă deeuro (.....lei) cu TV A în valoare delei.

De asemenea, în același act adițional se face precizarea ca S.C. E S.A. renunță parțial și la pretențiile financiare în valoare deeuro (.....lei) din factura nr. /09.12.2004.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că valoarea totală a celor trei facturi menționate în actul adițional FN/01.10.2007 în suma delei nu corespunde cu valoarea înscrisă în acest act adițional, respectivlei.

De asemenea, Declarația privind impozitul pe profit aferent anului fiscal 2007 depusă și înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr. /14.04.2008 a fost rectificată prin Declarația privind impozitul pe profit depusă și înregistrată la A.F.P.C.M. Arad sub nr. /05.08.2008.

Prin Declarația rectificativă privind impozitul pe profit depusă și înregistrată la A.F.P.C.M. Arad sub nr. /05.08.2008, societatea a influențat rezultatul fiscal aferent anului 2007 cu suma delei care se compune din:

- suma delei care reprezintă cheltuieli înregistrate de societate în ct. 628 "Cheltuieli privind lucrările executate și serviciile prestate de terți" în anul fiscal 2005 în baza a 3 facturi emise de subcontractorul S.C. E S.A.

- suma delei care reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă celor trei facturi emise de subcontractorul S.C. E S.A.

Societatea a majorat în mod eronat, în Declarația privind impozit pe profit, rectificativă, aferentă anului fiscal 2007, veniturile din exploatare cu suma delei care reprezintă de fapt taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de S.C. E S.A. și pentru care există acordul scris între părți (actul adițional FN/01.10.2007) cu privire la anularea totală a "Contractului de sub-întreprindere" încheiat în data de 10.03.2004 între societatea verificată și S.C. E S.A.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție

fiscală au ținut seama de această influență asupra masei profitului impozabil aferent anului 2007, în sensul diminuării acesteia cu suma delei.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în urma verificării documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 01.10.2007 s-a încheiat Actul adițional FN între SC E SA și B. Prin acest act adițional SC E SA renunță la încasarea sumei delei care reprezintă contravaloarea unor facturi.

Întrucât societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei la data înregistrării acestor facturi, organele de inspecție fiscală au stabilit ca X Sucursala Arad avea obligația ajustării bazei de impozitare a TVA în conformitate cu prevederile art.138 lit.b din Legea nr. 571/2003 și a pct.20 alin.2 din HG nr.44/2004. Astfel au procedat la ajustarea bazei de impozitare a TVA de la data încheierii actului adițional, stabilind în sarcina petentei o taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.

În conformitate cu prevederile art.119 și art. 120 din OG nr.92/2003 organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma delei, pe perioada 24.03.2008 – 22.06.2009.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

S.C. X Sucursala Arad este constituită pe o perioadă nelimitată conform statutului sucursalei fără dobândirea personalității juridice, întreaga activitate a acesteia fiind subordonată societății fondatoare B Germania – persoană juridică germană.

La data de 04.09.2003 a fost încheiat Contractul de consortium între T Israel și B, contract care intră în vigoare începând cu data de 31.03.2004 și are ca obiect negocierea, semnarea și întocmirea unui contract cu clientul pentru proiectarea, furnizarea, instalarea și garantarea pentru un an a proiectului.

B, în calitate de **contractor** a încheiat Contractul privind lucrările de reabilitare a stației de epurare a apei Arad cu Unitatea centrală de contractare și finanțare, Ministerul Finanțelor Publice și C Arad, în calitate de Angajator, prin care angajatorul consimte ca lucrările la Proiectul de reabilitare a stației de epurare Arad – Contract de lucrări: Linia apei uzate să fie proiectate și executate de către Contractor.

Ulterior, prin contractul încheiat între T Israel și B la data de

23.01.2006, toate drepturile și obligațiile aferente realizării proiectului au fost cesionate și transferate către T LTD Israel, începând cu data de 19.05.2006.

În vederea realizării proiectului de reabilitare a stației de epurare a apei potabile a Municipiului Arad, B și-a deschis un sediu permanent în România, înființând sucursala X Sucursala Arad care, în conformitate cu obiectul de activitate are un singur beneficiar respectiv Unitatea centrală de contractare și finanțare, Ministerul Finanțelor Publice și C.

În perioada verificată, societatea realizează venituri din facturarea către C Arad a contravalorii lucrărilor executate în vederea realizării Proiectului de reabilitare a stației de epurare Arad, iar cheltuielile preponderente în perioada supusă controlului sunt cheltuielile cu serviciile prestate de terți care au fost înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor emise de subcontractori sau a deconturilor de cheltuieli emise de către B.

1). Referitor la capătul de cerere privind ajustarea rezultatului fiscal aferent anilor 2004, 2005 respectiv 2007 pe seama veniturilor din producția stocată (punctele 1.1., 1.2, 1.3 din contestația formulată de societatea petentă):

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, S.C. X Sucursala Arad nu a înregistrat la finele perioadelor (31.12.2004, 31.12.2005 și 31.12.2007) lucrările și serviciile în curs de execuție pe seama veniturilor din producția stocată, fapt pentru care rezultatele fiscale la finele perioadelor nu au fost stabilite corect, nefiind înregistrate pe venituri din producția stocată valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție.

Astfel, **pentru anul 2004**, totalul cheltuielilor cu serviciile executate de terți au fost în sumă delei și au reprezentat cheltuieli direct legate de realizarea proiectului de reabilitare a stației de epurare a apei ce au fost înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor emise de subcontractori (.....lei) și a raportului de costuri nr. .../24.02.2005 emis de B (lei) respectiv cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în baza decontului de cheltuieli FN/31.12.2004 emis de B în sumă delei.

În anul 2004, societatea a facturat către C S.A. lucrări de construcții în valoare delei.

În condițiile în care prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei nu au fost considerate de către societatea verificată ca lucrări și servicii în curs de execuție, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2004) și care trebuiau înregistrate de societatea

verificată pe seama veniturilor din producția stocată (ct. 711) în suma delei, astfel:

- cheltuielile direct legate de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2004 în ct.628 au fost în suma delei;

- valoarea lucrărilor executate și facturate beneficiarului (Compania de Apă Arad) în suma delei.

- cheltuieli nedeductibile fiscal, înregistrate în evidența contabilă în decontului de cheltuieli FN/31.12.2004 emis de către B în suma delei. (aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal de către organele de control întrucât au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea necontestând acest aspect).

Astfel, valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2004) a fost în sumă delei

În cursul anului 2005, X Sucursala Arad a realizat o parte din lucrările precizate în proiectul de reabilitare a stației de epurare a apei Arad cu ajutorul subcontractorului S.C. E S.A., cheltuielile direct legate de realizarea proiectului de reabilitare a stației de epurare apei ce au fost înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor emise de subcontractor fiind în sumă delei.

Societatea nu a înregistrat venituri din exploatare în anul 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a facturat în cursul anului 2005 beneficiarului lucrările recepționate de la subcontractor deși aceste lucrări au fost înregistrate pe costuri iar prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei nu au fost considerate de către societate ca lucrări și servicii în curs de execuție pe seama veniturilor din producția stocată, rezultatul fiscal la finele perioadei nefiind stabilit corect și au procedat la determinarea valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei în sumă delei (.....lei reprezentând cheltuieli direct legate de proiectul de reabilitare înregistrate în anul 2005 în contul 628 șilei reprezentând valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele anului 2004 care trebuiau să fie înregistrate de către societatea petentă pe seama veniturilor din producția stocată).

Pentru anul 2007, ca urmare a preluării contractelor cu subcontractorii de către T LTD Israel, subcontractorii facturează lucrările executate către T LTD București, acesta din urmă refacturând lucrările respective către X.

Astfel, cheltuielile cu serviciile executate de terți au fost în sumă delei din care lei reprezintă cheltuielile direct legate de proiectul de reabilitare a stației de epurare a apei șilei cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în baza rapoartelor de costuri emise de către B.

În anul 2007, societatea a facturat lucrări de construcții în valoare de lei către C S.A. Arad iar prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei nu au fost considerate de către societatea verificată ca lucrări și servicii în curs de execuție pe seama veniturilor din producția stocată.

În aceste condiții, organele de control au stabilit valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2007) care a fost în suma delei (.....lei cheltuieli direct legate de proiect +lei valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele anului 2006 și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată -lei valoarea lucrărilor facturate de societate).

In drept, în cauză sunt incidente următoarele acte normative:

- art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“Reguli generale

ART. 19

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

- pct. 12 și 13 din Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezulta o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru aceasta sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

O.M.F.P. nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene (în vigoare în perioada până la 31.12.2005)

“5.2 - In categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat in nume propriu din activitatea curente, cat si câștigurile din orice alte surse.

(...)

5.3. - Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.

Contabilitatea veniturilor se tine pe categorii de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind:

(...)

- venituri din variația stocurilor, reprezentand variația in plus (creștere) sau in minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse si producție in curs de la sfârșitul perioadei si valoarea stocurilor inițiale ale produselor si producției in curs, neluând in calcul provizioanele pentru depreciere constituite.

Variația stocurilor de produse finite si in curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul ca fie producția a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile din producția stocata se înscriu, alături de celelalte venituri, in contul de profit si pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).”

Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene (în vigoare începând cu data de 01.01.2006):

“ SECȚIUNEA 6

PRINCIPII CONTABILE GENERALE

45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.

(...)

SECȚIUNEA 7

REGULI DE EVALUARE

209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(...)

(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca

natură de veniturile din această activitate.

(...)

215. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată."

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, se reține că raportat la prevederile legale citate, societatea petentă avea obligația de a determina valoarea lucrărilor în curs de execuție prin inventarierea acestora la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.

În condițiile în care societatea petenta nu a putut prezenta organului de inspecție fiscală situații din care să rezulte nivelul lucrărilor în curs de execuție și nu a determinat valoarea lucrărilor în curs de execuție prin inventarierea acestora la sfârșitul perioadei, conform actelor normative în vigoare, echipa de inspecție fiscală prin procedeul prezentat mai sus a ajustat rezultatul fiscal la finele fiecărei perioade, determinând cât mai aproape de realitate starea de fapt fiscală pe baza elementelor existente în evidența societății, conform art. 94 din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicat.

Referitor la opinia petentei ca în formula utilizată de echipa de inspecție fiscală pentru evaluarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție nu se indică categoriile de lucrări și cantitățile fizice care sunt considerate ca fiind în curs de execuție și nici costurile efective unitare, elemente indispensabile pentru determinarea costului efectiv aferent lucrărilor neterminate facem precizarea ca echipa de inspecție fiscală, a procedat în conformitate cu prevederile art. 65, alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată și actualizată:

„(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

având în vedere ca societatea nu a putut prezenta organului de inspecție fiscală situații din care să rezulte nivelul lucrărilor în curs de execuție, echipa de inspecție fiscală, pe baza constatărilor proprii pentru identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, a utilizat metoda de calcul prezentată în raportul de inspecție fiscală pentru a putea determina cât mai aproape de realitate starea de fapt fiscală pe baza elementelor existente în evidența societății. Astfel, echipa de inspecție fiscală a considerat lucrările și serviciile prestate și nefacturate ca fiind lucrări în curs de execuție, iar din punct de

vedere fiscal ca fiind venituri din producția stocată neînregistrate de societate.

Referitor la afirmația petentei cum ca *"procedul utilizat de echipa de inspecție fiscală pentru stabilirea costului efectiv aferent lucrărilor și serviciilor în curs de execuție este în discordanță totală cu prevederile OMFP nr.306/2002, deoarece lucrările și serviciile în curs de execuție nu au fost determinate prin inventariere la sfârșitul perioadei, în care scop trebuia să se constate gradul de finalizare cât și stadiul de execuție al lucrărilor în curs, utilizând metode tehnice de constatare"* facem precizarea ca echipa de inspecție fiscală nu avea posibilitatea efectuării inventarierii retroactive la data controlului a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, inventarierea acestora reprezentând obligația petentei la sfârșitul perioadelor de referință (31.12.2004, 31.12.2005, 31.12.2007), obligație legală pe care petenta nu a putut proba, conform art. 65 din Codul de Procedura Fiscală, ca a îndeplinit-o.

În legătură cu susținerea petentei din contestația formulată și anume ca „ (...) echipa de inspecție fiscală a ajustat veniturile anului 2005 încovănd prevederile unui act normativ (OMFP nr.1752/2005) care se aplică începând cu data de 01.01.2006(...)” precizăm ca, în raportul de inspecție fiscală, referitor la anul 2005, echipa de inspecție fiscală arată ca a procedat la redimensionarea pierderii fiscale pentru anul 2005 în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește invocarea prevederilor OMFP 1752/2005 care se aplică începând cu data de 01.01.2006, se reține ca în mod corect se impunea citarea prevederilor OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene, ordin dat în aplicarea Legii contabilității, care la pct.48 prevede ca „ în cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, în curs de execuție sau neterminat”, prevederi pe care societatea petenta nu le-a respectat, efectul fiscal, respectiv acela de diminuare a veniturilor impozabile, fiind același; petenta nedemonstrand ca prin omisiunea invocării prevederilor OMFP nr.306/2002 de către organele de control și invocarea de către acestea a prevederilor OMFP nr.1752/2005 a fost lezată în drepturile sale.

Față de cele prezentate mai sus, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că societatea petentă nu a respectat prevederile legale referitoare la înregistrarea veniturilor reprezentând lucrările și serviciile în curs de execuție, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la solicitarea petentei ca organul de soluționare a contestației să aibă în vedere faptul că, la pag.25 din Raportul de

inspecție fiscală se precizează că " ... organele de inspecție fiscală au calculat un impozit suplimentar aferent anului 2006 în sumă delei ... " în condițiile în care la aceeași pagină se arata că s-a recalculat masa profitului impozabil aferent anului 2007, facem precizarea că organele de inspecție fiscală au înscris dintr-o eroare de editare anul 2006 în locul anului 2007, debitul suplimentar aferent anului 2007 în sumă delei fiind însă corect stabilit. Este evident faptul că obligația suplimentară de plată se referă la anul 2007 și datorită faptului că, acest calcul al impozitului suplimentar în sumă delei a fost efectuat în cadrul analizei rezultatului fiscal aferent anului 2007 care se prezintă în paginile 18-25 din raportul de inspecție fiscală.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, anexat la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

„ Eroarea de editare arătată mai sus a condus la luarea în considerare, la calculul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar al anului 2007, a unui număr de zile mai mare (778 în loc de 427). Rezulta deci că majorările de întârziere (calculate până la data de 16.06.2009) aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar al anului 2007 datorate de petentă sunt în suma delei și nulei.”

În considerarea celor precizate de organele care au efectuat inspecția fiscală și având în vedere prevederile art. 32 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

“ART. 32

Competența generală

(1) Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.”

contestația formulată de petentă va fi admisă pentru suma delei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală.

2). Referitor la capătul de cerere privind omisiunea organului fiscal de a ajusta baza de impozitare pe anul 2006 cu suma delei și modul de stabilire a valorii lucrărilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (31.12.2006) precizăm următoarele:

În anul 2006, cheltuielile cu serviciile executate de terți au fost în sumă totală delei din carelei cheltuieli direct legate de realizarea proiectului,lei cheltuieli înregistrate eronat de două ori în evidența contabilă șilei cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în baza rapoartelor de costuri emise de către B.

Societatea a facturat lucrări de construcții în valoare delei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2006) și care trebuiau să fie înregistrate de societatea verificată pe seama veniturilor din producția stocată în sumă delei (.....lei cheltuieli direct legate de proiect +lei valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele anului 2005 –.....lei valoarea lucrărilor facturate).

Invederam ca, organele fiscale au considerat că în anul 2006 nu se impunea ajustarea rezultatului fiscal datorită influenței veniturilor din variația stocurilor pentru motivul că : „ petenta a facturat o parte din valoarea lucrărilor în curs de execuție din anii precedenți precum și din lucrările efectuate și facturate de subcontractori.”

Din aceste motive echipa de inspecție fiscală a utilizat metoda de calcul prezentată în raportul de inspecție fiscală pentru a putea determina cât mai aproape de realitate starea de fapt fiscală pe baza elementelor existente în evidența societății, conform art.6, art.7 și art.94 din Codul de Procedura Fiscală.

Arătăm că, în cazul în care echipa de inspecție fiscală ar fi luat în calcul și influența sumei delei reprezentând valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei (31.12.2006), masa profitului impozabil aferent anului 2006 ar fi fost mărită nejustificat, având în vedere că această sumă a fost luată deja în calcul la ajustarea rezultatului fiscal aferent anilor 2004 și 2005.

Pentru aceste considerente, contestația petentei va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la capătul de cerere privind ajustarea rezultatului fiscal prin nerecunoașterea cheltuielilor înregistrate în contabilitatea sucursalei pe baza deconturilor de cheltuieli (rapoarte de costuri) transmise de B către sucursală, pentru perioada 2004-2007, în sumă delei precizăm următoarele:

În fapt, în perioada anilor 2004 – 2007, societatea petentă a înregistrat în contabilitate cheltuieli în baza deconturilor de cheltuieli (rapoarte de costuri) transmise de B, cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza rapoartelor de costuri emise de către B în perioada 2004-2007 au fost în sumă totală delei care se compune din:

a) suma delei reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în anul 2004 în baza decontului de cheltuieli

FN/31.12.2004 emis de către B;

Aceste cheltuieli reprezintă în fapt cheltuieli efectuate în folosul unor persoane ce nu au calitatea de salariați sau administratori ai societății verificate (dl. B și dl. A) ce constau în:

- cheltuieli cu cazarea și transportul acestora (chirie, utilități, bilete avion, taxi) în suma de lei;

- cheltuieli de protocol (masă servită, articole uz gospodăresc, asigurări medicale) în suma delei.

Precizăm că societatea verificată a considerat suma delei ca fiind cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, încălcând astfel prevederile art.21, alin. (2), lit.e) și alin.(3), lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au influențat masa profitului impozabil aferent anului 2004 cu suma delei.

Întrucât cu privire la această sumă, contestația nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei și nu prezintă un alt mod de calcul care să infirmă constatările organelor de inspecție fiscală, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestației cu privire la argumentele pe care aceasta înțelege să le aducă în susținerea contestației, în considerarea dispozițiilor exprese ale art.65 din Codul de Procedură Fiscală.

b) suma de lei reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în baza rapoartelor de costuri emise de către B în perioada 2005-2007.

Din verificarea efectuată s-a constatat că în perioada 2005-2007 "B" Sucursala Arad a înregistrat în evidența contabilă, pe cheltuieli în contul 628- "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți", sumele cuprinse în rapoartele de costuri emise de B.

Pe fiecare din rapoartele de costuri emise de B este făcută mențiunea ca : *„Aceste costuri sunt contabilizate în sistemul de contabilitate german. În cazul în care rezultatele (venituri/cheltuieli) instituției române permanente sunt recunoscute în contabilitatea GAAP german, ele nu vor fi luate în considerare în determinarea venitului taxabil german, conform art.5,7 ale Tratatului privind dubla taxare (2004). În vederea evitării oricărei duble înregistrări, ele nu includ costurile facturate partenerului nostru T și subcontractorilor T România și Siemens, nici costurile facturate ale subcontractorii nostri E și A Totodată, noi nu am inclus nici un fel de costuri înregistrate în contul șantierului și în contul de numerar.”*

În condițiile în care lucrările privind proiectul de reabilitare a Stației de epurare a apei în Municipiul Arad au fost realizate de către

subcontractori – persoane juridice romane - organele de inspecție fiscală au solicitat explicații d-lui B în calitate de administrator al societății verificate în ceea ce privește natura serviciilor prezentate în rapoartele de costuri emise de B.

Răspunsul dat de d-l B (punctul 4 din nota explicativă) a fost următorul:

„ (...) Aceste probleme legate de dezvoltarea proiectului au apărut ca și lucrări ingineresti executate pentru proiect, la locul amplasamentului, dar și în cadrul sediului nostru german B.

În afară de inginerie, precum și pregătirea și tranzacționările executate pentru aprovizionare, supervizarea și controlul subcontractorilor, problemele referitoare la parteneriatul din cadrul consorțului, problemele contractuale de la licitație la negocierea contractului și până la activitățile de administrare a lucrărilor din prezent trebuie să fie luate în considerare și să fie legate clar de lucrările sit-ului din ARAD, fapte care au dat dreptul de a factura Sucursalei. (...).”

În drept, în cauză sunt incidente următoarele acte normative:

- art. 29, alin.(2) și alin. (3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în capitolul II al prezentului titlu, în următoarele condiții:

a) numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;

b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

(3) Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer.”

- pct.89 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„89. În scopul deducerii cheltuielilor alocate unui sediu permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea prin intermediul acestuia, precum și de către orice altă persoană afiliată acelei persoane juridice străine, pentru serviciile furnizate, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

(i) serviciul furnizat să fie efectiv prestat. Pentru a justifica prestarea efectivă a serviciului, sediul permanent trebuie să prezinte autorităților fiscale orice documente justificative din care să rezulte date privitoare la:

a) natura și valoarea totală a serviciului prestat;

b) părțile implicate;

c) criteriile proprii de împărțire a costurilor pe fiecare beneficiar al serviciului respectiv, dacă este cazul;

d) justificarea utilizării criteriului ca fiind adecvat naturii serviciului și activității desfășurate de sediul permanent;

e) prezentarea oricăror alte elemente de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor care pot să ateste prestarea serviciului respectiv.

Justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau cu orice alte asemenea documente;

(ii) serviciul prestat trebuie să fie justificat și prin natura activității desfășurate la sediul permanent. "

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, rezultă că atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent.

Potrivit prevederilor art. 29 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și respectând prevederile Legii nr. 29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germani pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, art. 7, pct. 3, în situația în care sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, **acesta are obligația să dețină și să prezinte autorității fiscale documente justificative din care să rezulte faptul că serviciile respective au fost efectiv prestate și sunt justificabile având în vedere natura activităților desfășurate de sediul permanent.**

Din analiza documentelor existente la dosarul casei coroborat cu actele normative aplicabile, organul de soluționare a contestației a reținut ca suma delei reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” în perioada 2005 -2007 în baza rapoartelor de costuri întocmite de B, a fost atribuita sediului permanent din Arad – respective petentei – în lipsa documentelor justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscală, care să facă dovada realității prestării serviciilor

înscrise în rapoartele de costuri emise de B, respectiv ca serviciile înscrise în rapoartele de costuri au fost efectiv prestate, fiind executate prin natura activității desfășurate la sediul permanent, în condițiile în care din analiza stării de fapt fiscale a rezultat ca reabilitarea stației de epurare a apei a fost efectuată în realitate de petenta sucursala Arad a B prin subcontractori – persoane juridice romane.

Având în vedere situația de fapt mai sus descrisă, în condițiile în care societatea petentă nu a putut prezenta în timpul controlului și în susținerea contestației dovezi privind suportarea efectivă a costurilor înscrise în declarațiile de costuri respectiv alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent, utilizând regulile preturilor de transfer, se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal considerând ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă delei reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” în perioada 2005 -2007 în baza rapoartelor de costuri întocmite de B, documentele prezentate de petentă respectiv raport al costurilor și declarația de costuri, neîndeplinind condițiile prevăzute de norma legală, în scopul dovedirii realității operațiunilor înscrise în acestea.

Învederăm că această concluzie are la bază și punctul de vedere al direcției de specialitate din Minister, emis în temeiul dispozițiilor art. 213 alin. 2 din Codul de procedură fiscală, republicat, *“Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.”*, la solicitarea DGFP a județului ARAD conținută în adresa nr./16.09.2009.

Cu adresa nr./21.10.2009, Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație Impozite Indirecte a comunicat răspunsul în sensul că:

„ În cazul în care singurele documente justificative prezentate de societatea contestatoare pentru includerea în cadrul cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil a sumelor înscrise în deconturile de cheltuieli (rapoartele de costuri) transmise de B Germania (...) sunt documentele denumite Raport al costurilor și declarație de costuri , conform modelelor anexate adresei dvs., considerăm că acestea nu sunt suficiente pentru a justifica deductibilitatea sumelor respective, având în vedere că ele nu prezintă informațiile detaliate în H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, modificată și completată, art. 29, pct. 89.”

Pentru motivele mai sus expuse, pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

4. Referitor la capătul de cerere privind suma delei reprezentând ajustarea bazei de impozitare în anul 2007 cu taxa pe valoarea adăugată aferenta pretențiilor financiare la care au renunțat subcontractorii , se rețin următoarele:

În fapt, în urma verificării documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitatea veniturilor si cheltuielilor sucursalei, s-a constatat faptul ca in data de 01.10.2007 s-a încheiat Actul adițional FN între S.C. E S.A. (in calitate de subcontractor) si B (in calitate de contractor). Prin acest act adițional S.C. E S.A. renunța la încasarea sumei delei (.....euro) care reprezintă contravaloarea următoarelor facturi fiscale:

- nr./18.05.2005 de la S.C. Edil Construcții S.A. în sumă deeuro (.....lei) cu TVA în valoare delei;

- nr./21.09.2005 de la S.C. Edil Construcții S.A. în sumă deeuro (.....lei) cu TVA în valoare delei.

De asemenea, în același act adițional se face precizarea ca S.C. Edil Construcții S.A. renunța parțial si la pretențiile financiare în valoare deeuro (.....lei) din factura nr./09.12.2004.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei sa constatat ca, valoarea totală a celor trei facturi înscrise în actul adițional respectivlei nu corespunde cu valoarea înscrisa în actul adițional, respectivlei.

Pe de altă parte Declarația privind impozitul pe profit aferent anului fiscal 2007 Intocmita de petenta, depusa și înregistrata la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr./14.04.2008 a fost rectificata prin Declarația privind impozitul pe profit depusa si înregistrată la A.F.P.C.M. Arad sub nr./05.08.2008.

Prin Declarația rectificativă privind impozitul pe profit depusa si înregistrată la A.F.P.C.M. Arad sub nr./05.08.2008 societatea a influențat rezultatul fiscal aferent anului 2007 cu suma delei care se compune din:

- suma delei care reprezintă cheltuieli înregistrate de societate în ct.628 "Cheltuieli privind lucrările executate si serviciile prestate de terți" în anul fiscal 2005 în baza a 3 facturi emise de subcontractorul S.C. E S.R.L.

- suma delei care reprezintă T.V.A. aferenta celor trei facturi emise de subcontractorul S.C. E S.R.L.

În drept, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță respectiv pct. 207 alin. (4) lit. a) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

“ (4) În intelesul prezentelor reglementari, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

*a) veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de intrări sau creșteri ale activelor ori **reduceri ale datoriilor**, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;”*

Pe cale de consecință, se reține că, societatea a majorat în mod eronat, în Declarația privind impozitul pe profit, rectificativă aferentă anului fiscal 2007, veniturile din exploatare cu suma delei în condițiile în care, acordul scris între părți (actul adițional FN/01.10.2007) cu privire la anularea totală a "Contractului de sub-întreprindere" încheiat în data de 10.03.2004 între societatea verificată și S.C. E S.A. prevede că SC E SA se obligă să renunțe la plata sumei delei ce reprezintă contravaloarea facturilor enumerate mai sus, astfel ca organele de control în mod corect și legal au procedat la influențarea masei profitului impozabil aferent anului 2007, în sensul diminuării acesteia cu suma delei, această sumă reprezentând diferența dintre suma delei cât a fost înscrisă în acordul scris între părți (actul adițional FN/01.10.2007) și suma delei cu care societatea a influențat rezultatul fiscal aferent anului 2007, motiv pentru care contestația petentei va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

De asemenea, în legătură cu faptul că suma totală la care se renunță prin actul adițional nu corespunde cu totalul contravalorii facturilor înscrise în actul adițional, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații reprezentantului societății petente care, în Nota explicativă anexată la dosarul cauzei, afirmă: „ Nu putem explica greșeala apărută în total, „ actul adițional” a fost pregătit de către compania E (...) S-ar necesita o studiere mai detaliată a documentelor vechi, pentru a se verifica dacă toate facturile (în Lei/Euro) au fost acceptate, s-au doar primite și incluse în acel „ act adițional. Dacă acest fapt prezintă o anumită importanță, vă solicităm mai mult timp pentru a face această verificare”.

În raport de aceste explicații, organul de soluționare a contestației a reținut faptul că, în contestația depusă societatea petentă nu aduce nici o precizare în legătură cu aceste neconcordanțe, astfel încât motivațiile sale din contestație nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, în considerarea dispozițiilor exprese ale art.65 din Codul de Procedura Fiscală.

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.

...../17.06.2009, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în sumă totală delei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. /17.06.2009 contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere în sumă delei (..... lei – lei pentru care contestația va fi admisă) calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, contestația petentei va fi respinsă.

5. În ceea ce privește capătul de cerere privind suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferenta pretențiilor financiare la care au renunțat subcontractorii șilei majorări de întârziere aferente, se rețin următoarele:

In fapt, în urma verificării documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată, s-a constatat că la data de 01.10.2007 prin Actul adițional FN încheiat între SC E SA și B, SC E SA renunță la încasarea sumei de ..lei care reprezintă contravaloarea următoarelor facturi:

- nr. /18.05.2005 emisă de SC E SA în suma deeuro (..... lei) cu TVA aferentă în valoare delei
- nr. /21.09.2005 emisă de SC Edil Construcții SA în suma deeuro (.....lei) cu TVA aferentă în valoare delei

De asemenea SC Edil Construcții SA renunță parțial și la pretențiile financiare în valoare deeuro din factura fiscală nr. /09.12.2004.

Întrucât societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei la data înregistrării acestor facturi, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC B Sucursala Arad avea obligația ajustării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.138 lit. b din Legea nr. 571/2003 și a pct.20 alin.2 din HG nr.44/2004. Astfel au procedat la ajustarea bazei de impozitare a TVA de la data încheierii actului adițional, stabilind în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată în sumă delei.

În contestația formulată, societatea petentă, a arătat că operațiunea de renunțare la pretențiile financiare de către E SA reprezintă o reducere a datoriilor sale către acesta, operațiune care nu se regăsește în cuprinsul Capitolului IV ” Operațiuni cuprinse în sfera de

aplicare a taxei ” din Codul Fiscal, arătând totodată că s-a stins obligația de plată existentă în contul 401 prin recunoașterea unui venit în condițiile pct. 207 alin,4 lit.a din OMFP nr.1752/2005.

In drept, potrivit art. 137 și art. 138 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

ART. 137

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

ART. 138

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;

(...)

Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

ART. 148

În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.”

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“ 20.(1) In situatiile prevazute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii isi ajusteaza baza impozabila a taxei dupa efectuarea livrarii/prestarii, sau dupa facturarea livrarii/prestarii chiar daca livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevazute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturarii si inregistrarii taxei in evidentele persoanei impozabile. In acest scop furnizorii/prestatorii trebuie sa emita facturi cu valorile inscrite cu semnul minus cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru livrari intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) si art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operatiunile prevazute la art. 138 lit. a) - c) si e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru achizitiile intracomunitare.

(...)”

La data de 01.10.2007 s-a încheiat Actul adițional FN între SC E SA și B. Prin acest act adițional SC E SA renunță la încasarea sumei de lei care reprezintă contravaloarea unor facturi.

Din nota explicativă luată D-lui B în calitate de administrator al SC B (Anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) s-a reținut că „ contractul dintre E și B s-a încheiat într-un mod amiabil; B a returnat garanția de bună execuție; E a renunțat la pretențiile nesatisfăcute; B a renunțat la pretențiile referitoare la proasta execuție și întârzierea lucrărilor ”

Din coroborarea documentelor existente la dosarul cauzei cu prevederile legale mai sus citate, se reține că, revenirea asupra elementelor valorice în care sunt realizate tranzacțiile comerciale obligă cele două părți la efectuarea ajustărilor în materie de taxa pe valoarea adăugată, astfel că refuzul calitativ al beneficiarului serviciilor contractate cu SC E SA în ceea ce privește „ pretențiile referitoare la proasta execuție și întârzierea lucrărilor” precum și renunțarea de către SC E SA a „ pretențiilor nesatisfăcute ” în baza unui acord scris respectiv a Actului adițional FN din data de 01.10.2007, se încadrează în prevederile art.138 lit. b din Codul fiscal pentru care beneficiarul avea obligația ajustării dreptului de deducere exercitat inițial.

Având în vedere că societatea petentă și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma delei înscrisă în facturile emise de SC E, facturi pentru care acesta și-a retras „ pretențiile nesatisfăcute” în sumă deprin actul adițional FN din data de 01.10.2007, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei de la data actului adițional,

stabilind că societatea datorează o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă delei

Susținerea petentei privitoare la faptul că echipa de inspecție a luat măsura ajustării fără să țină seama de prevederile pct. 20 alin.1 din Normele de aplicare a Codului fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care potrivit pct.20 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal *"Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat initial (...) numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal."* astfel încât beneficiarul are obligația de a-și ajusta baza de impozitare a taxei, indiferent dacă furnizorul/prestatorul își îndeplinește obligațiile prevăzute la pct. 20, alin. (1) din același act normativ și anume dacă emite sau nu facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus dacă baza de impozitare se majorează.

Pe cale de consecință, pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./22.06.2009, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în sumă totală delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./22.06.2009 contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere în sumă delei calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația petentei va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 19 alin. 1, art. 29, alin.(2) și alin. (3), art. 137, art. 138 și art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 12, pct. 13, pct. 20, pct.89 din Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pct. 207 alin. (4) lit. a) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborate cu prevederile art. 65, alin.(2) și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată și actualizată privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Admiterea contestației formulate de S.C. X Sucursala ARAD cu sediul înîmpotriva Decizia de impunere nr. /17.06.2009 pentru suma delei reprezentând obligații fiscale accesorii (majorări de întârziere) aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

2. Respingerea contestației formulate de S.C. X Sucursala ARAD împotriva Deciziei de impunere nr. /17.06.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru capetele de cerere privind solicitarea anulării totale a bazei de impozitare a profitului stabilită suplimentar în sumă delei, anularea sumei delei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și anularea obligațiilor fiscale accesorii (majorări de întârziere) în sumă delei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. /22.06.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru capetele de cerere privind solicitarea anulării totale a bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă delei, anularea sumei delei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și anularea obligațiilor fiscale accesorii (majorări de întârziere) în sumă delei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, ca neîntemeiată.

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