



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 337/ x 2013

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. (.X.) S.A. din .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907126/03.07.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./02.07.2013 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/03.07.2013 asupra contestației formulată de **S.C. .X. (.X.) S.A.**, cu sediul social în Calea X, X .X..

S.C. .X. (.X.) S.A. contestă parțial Decizia de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală (denumită în continuare Decizie de impunere) emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./14.05.2013, respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - TVA stabilită suplimentar de plată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **16.05.2013** așa cum reiese din adresa de transmitere a actelor administrativ fiscale ștampilată de contestatoare, aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv **13.06.2013**, conform ștampilei aplicată de Registratura D.G.A.M.C. pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației S.C. .X. (.X.) S.A. figurând la poziția X din O.P.A.N.A.F. nr.1823/2012 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. (.X.) S.A.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./14.05.2013, S.C. .X. (.X.) S.A. solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, modificarea în consecință a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./14.05.2013, precum și completarea cu concluzii fiscale asupra Dosarului prețurilor de transfer, în sensul că, din acest punct de vedere nu s-au constatat deficiențe și nu au fost implicații fiscale, invocând următoarele motivații:

1. Referitor la impozitul pe profit

1.1. Cu privire la suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu servicii medicale prestate de Cabinetul Medical Individual Dr..X. .X., contestatara solicită ca această sumă să fie considerată cheltuială deductibilă întrucât a prezentat documente din care rezultă că au fost îndeplinite condițiile prevăzute de lege, respectiv că serviciile au fost efectiv prestate și că aceste servicii au fost necesare prin specificul activității desfășurate.

Cu privire la îndeplinirea, de către S.C. .X. (Romania) S.A., a primei condiții, respectiv *"serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în*

baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare", aceasta susține că prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală menționează contractele verificate (contractul nr.X/2004, contractul nr.X/2007 și contractul nr.CP.X./2009) pentru perioada 2006-2011.

Societatea învederează că există contradicții în raportul de inspecție fiscală, respectiv:

Pe de o parte, organele de inspecție fiscală arată că facturile emise de către cabinetul medical nu au fost "însotite de documente justificative, cu excepția anului 2010 când au fost prezentate "Rapoarte de activitate" trimestriale, deși facturile au fost emise lunar", "ca a fost asigurată permanenta medicală pentru acordarea primului ajutor sau asigurarea asistenței medicale, etc.", pentru ca apoi să concluzioneze că: "nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situații întocmite în baza fișelor medicale ale angajaților societății, din care să rezulte numele angajatului caruia i-au fost prestate serviciile, natura serviciilor prestate, data prestării acestora sau tarifele aplicate pe fiecare tip de serviciu medical" sau „nu au rezultat informații concrete cu privire la numele lucrătorului caruia i-au fost prestate serviciile medicale, natura serviciilor prestate, data prestării acestora sau tarifele aplicate pentru fiecare tip de serviciu medical."

S.C. .X. (.X.) S.A. susține că nu a prezentat echipei de inspecție fiscală rapoartele de activitate ale cabinetului medical pentru toată perioada verificată, pentru simplul fapt că, în timpul controlului s-au solicitat, cu titlu de exemplu, documentele justificative doar pentru anul 2010, iar după data de 22.04.2013, când i s-a transmis, prin email, o versiune a RIF-ului, văzând constatarea că „La solicitările echipei de inspecție fiscală, nu au putut fi prezentate documente justificative, pentru toată perioada verificată [--.]”, a efectuat copii ale respectivelor Rapoarte trimestriale de activitate medicală, din arhiva societății de la .X. și le-a înaintat către D.G.A.M.C. în data de 25.04.2013. Mai mult, în versiunea transmisă prin email, echipa de inspecție fiscală consemna: „Urmare verificării efectuate asupra rapoartelor trimestriale aferente anului 2010, s-a constatat că din acestea rezultă că au fost prestate servicii [...]", pentru ca, în RIF final să modifice acea remarcă în "Urmare verificării efectuate asupra rapoartelor trimestriale aferente anului 2010, s-a constatat că din acestea rezultă o însiruire de servicii medicale [...]"

Contestatară susține că reformularea din Raportul de inspecție fiscală final a fost făcută astfel încât echipa de control să nu fie nevoită să considere

ca deductibile cheltuielile cu serviciile medicale făcute de către S.C. .X. (.X.) S.A. în anul 2010, ceea ce ar fi însemnat, pentru identitate de rationament, sa fie considerate ca deductibile astfel de cheltuieli pentru toată perioada verificată, respectiv 2006 - 2011.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală cum că, pentru a califica drept deductibile cheltuielile cu serviciile medicale aferente anilor 2006 - 2011, ar fi trebuit ca ea să depună documente *„din care sa rezulte numele angajatului caruia i-au fost prestate serviciile, natura serviciilor prestate, data prestarii acestora sau tarifele aplicate pe fiecare tip de serviciu medical”* sau *„nu au rezultat informatii concrete cu privire la numele lucratorului caruia i-au fost prestate serviciile medicale, natura serviciilor prestate, data prestarii acestora sau tarifele aplicate pentru fiecare tip de serviciu medical”*, societatea susține că dosarele medicale ale angajatilor sunt strict confidentiale, invocând în susținere prevederile Hotărârii Guvernului nr.355/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor (art.4 și art.46), ale Legii nr.46/2003 a drepturilor pacientului (art.21,22,23,24,25), ale Legii nr.418/2004 privind statutul profesional specific al medicului de medicina a muncii (art.28,34,35,36).

Cu privire la documentele din care rezultă tarifele aplicate pe fiecare tip de serviciu medical, societatea susține că având în vedere numărul mare de angajați, precum și prevederile legale referitoare la confidentialitatea datelor medicale a negociat o sumă fixă lunară și nu sume/fiecare serviciu medical, astfel costurile sunt fixe, clare și controlabile de către S.C. .X. (.X.) S.A., contractele fiind astfel încheiate, cum de altfel au reținut și organele de inspecție fiscală

În ceea ce privește constatarea potrivit căreia S.C. .X. (.X.) S.A. ar fi asigurat și servicii medicale pentru angajatii unor *„firme tertă”*, și nu doar pentru angajatii proprii, societatea susține faptul că, în perioada supusă verificării, societatea s-a aflat într-un program intens de investiții la .X., punct de lucru unde își desfășoară activitatea, având în acea perioadă un număr mare de subcontractanți pentru activități de construcții, activități care au fost evaluate de Cabinetul Medical al societății și era obligatoriu să fi fost asigurate tratamente de urgență angajaților subcontractorilor aflați în punctul de lucru din .X., aparținând .X. (Romania) S.A., Dr..X. .X. fiind membru permanent și de drept în Comitetul de Sănătate și Securitate în Munca constituit la nivelul punctului de lucru din .X., astfel cum rezultă din Decizia nr.X/2011 și din documentele care atestă specializarea în *„Medicina Muncii”* a d-nei dr..X. .X. (atașate contestației).

Cât privește îndeplinirea celei de-a doua condiții prevăzute de lege pentru deductibilitatea cheltuielilor, respectiv necesitatea efectuării cheltuielilor, contestatara arată că *din textele legale incidente rezulta nu doar necesitatea*

ci chiar mai mult, obligativitatea contractarii si platii de servicii medicale, fiind necesar a fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile, astfel încât solicită ca suma de .X. lei, reprezentând servicii medicale prestate de Cabinetul Medical Individual Dr..X. .X. să fie considerată o cheltuială deductibilă.

1.2. *Cu privire la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu echipamente - diverse tipuri de tricouri, S.C. .X. (Romania) S.A. contestă concluziile echipei de inspecție fiscală cu privire la calificarea, în categoria cheltuielilor nedeductibile, a cheltuielilor cu echipamentele de lucru - tricouri achiziționate în perioada 2006 -2011 si distribuite angajatilor, susținând că echipa de inspecție fiscală face o gravă confuzie între noțiunea de "cheltuieli efectuate, potrivit legii, pentru protectia muncii" si notiunea de "cheltuieli efectuate pentru echipamentele individuale de protectie la locul de munca" și arată că pentru perioada verificată, a pus la dispozitia organelor de inspecție fiscală Contractul Colectiv de Munca împreună cu anexele în care se regăsesc echipamentele de protectie și echipamentele de lucru pe care angajatii au dreptul sa le primească si au obligatia de a le purta în incinta societății în timpul de lucru.*

Astfel, societatea susține ca tricourile achizitionate în perioada 2006-2011 sunt echipamente de lucru incluse în măsurile obligatorii de protectia muncii, echipamente care trebuie asigurate de angajator, conform prevederilor legale în vigoare, fiind incluse în categoria cheltuielilor deductibile întrucât sunt îndeplinite conditiile prevăzute de lege, respectiv art.21 alin.1 si 2 din Codul fiscal.

1.3. *Referitor la cheltuielile reprezentând contravaloarea stocurilor de piese de schimb si a obiectelor de inventar în sumă de .X. lei (anexa nr. 27 la RIF), în sumă de .X. lei (anexa nr.28 la RIF), în sumă de .X. lei (anexa nr. 30 la RIF) si .X. lei (anexa nr. 28 la RIF) care nu mai puteau fi utilizate în procesul de productie din cauza faptului că nu mai corespundeau noilor obiective de investitii puse în functiune de S.C. .X. (.X.) S.A., societatea susține că echipa de inspectie fiscală a constatat că S.C. .X. (.X.) S.A. a înregistrat ca și cheltuieli deductibile contravaloarea stocurilor degradate de piese de schimb pentru care a întocmit procese verbale de inventariere privind stocuri obiecte de inventar, piese de schimb, materiale consumabile si altele, constatând că acestea sunt depreciate și, ca urmare, propuse pentru casare.*

Din cauza faptului că toate aceste stocuri nu mai îndeplineau condițiile tehnice pentru a putea fi utilizate ca atare în activitatea societatii, și nici nu mai puteau fi valorificate în forma în care au fost achiziționate, stocurile au fost

casate pe bază de procese verbale de casare, și vândute contra cost unor societăți specializate în colectarea deșeurilor de fier vechi, contestatara obținând astfel un venit din vânzarea lor.

Societatea consideră ca echipa de inspecție fiscală a calificat în mod greșit ca nedeductibile cheltuielile cu stocurile de piese de schimb și obiecte de inventar pentru următoarele motive:

- având în vedere investițiile masive (de ordinul sutelor de milioane de euro) în echipamente și instalații necesare producerii cimentului, care determina și un volum mare de lucrări de întreținere și reparații specifice industriei cimentului, menținerea de stocuri de piese de schimb care să asigure continuitatea producției în cazul unei defecțiuni accidentale sau programate este o practică obișnuită.
- în ultimii 15 ani societatea a efectuat investiții masive în modernizarea, automatizarea și re tehnologizarea fabricilor de ciment conform celor mai bune tehnici disponibile, a căror valoare cumulată se ridică la peste de 400 milioane euro. Urmare a acestor investiții, în mod inevitabil, un anumit volum de piese de schimb a rămas pe stoc la finalizarea investițiilor de modernizare a fabricilor de ciment.
- cu ocazia operațiunilor de inventariere a patrimoniului, societatea a realizat că aceste stocuri de piese de schimb și obiecte de inventar nu mai pot fi folosite pentru că sunt uzate moral dispunând casarea acestora și vânzarea lor ca atare unor societăți specializate cu colectarea deșeurilor de fier și alte deșuri.

De asemenea se invocă faptul că nu a distrus fizic aceste materiale ci doar le-a casat din punct de vedere scriptic, iar urmare a vânzării acestor materiale a încasat venituri impozabile, echipa de control stabilind în mod greșit că cheltuiala aferentă achiziționării acestor materiale nu a fost făcută în scopul realizării de venituri impozabile, atâta vreme cât din valorificarea acestor materiale, prin vânzare, s-au obținut venituri.

2. Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată

2.1. *Cu privire la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor echipamentelor de lucru, respectiv tricouri distribuite angajaților în perioada 2006 – 2011, societatea susține că în motivarea deciziei sale de a califica drept nedeductibilă TVA aferentă achizițiilor de tricouri, echipa de inspecție fiscală își întemeiază decizia tot pe prevederile referitoare la impozitul pe profit, fapt pentru care consideră că decizia nu a fost motivată în drept sub acest aspect.*

Cu privire la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de tricouri, contestatara învederează următoarele prevederi legale ce susțin înregistrarea corectă făcută din punct de vedere financiar-contabil, în categoria TVA deductibilă, și anume art.146, art.137, art.145 din Codul fiscal, pct.18 alin.3 și pct.46 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, susținând că a îndeplinit condițiile prevăzute de lege pentru deductibilitatea TVA, respectiv:

- este persoană impozabilă;
- a întocmit facturi conform cerințelor legale;
- operațiunile desfășurate sunt taxabile;
- achizițiile sunt destinate utilizării în folosul obținerii de venituri.

2.2. *Cu privire la suma de .X. lei reprezentând TVA compusă din :*

- *TVA în sumă de .X. lei aferentă stocurilor de piese de schimb și obiecte de inventar în valoare de .X. lei;*

- *TVA în sumă de .X. lei aferentă stocurilor de piese de schimb și obiecte de inventar în valoare de .X. lei,* contestatara arată că organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu avea dreptul să deducă TVA aferentă stocurilor de piese de schimb și obiecte de inventar casate pentru că acestea nu au fost folosite în activitatea de producție în vederea obținerii de produse finite din vânzarea cărora să se obțină venituri, invocând art.128 alin.8 lit.b), art.145 alin.2 lit.a) și alin.3 din Codul fiscal.

Societatea susține că în mod eronat au constatat organele de inspecție fiscală că deductibilitatea TVA depinde de utilizarea stocurilor „*în scopul pentru care au fost achiziționate*”, acest lucru nefiind prevăzut în legislație, contravine principiilor de bază ale TVA, respectiv deducerea TVA dacă bunurile achiziționate au fost utilizate în scopul unor operațiuni impozabile, printr-o astfel de interpretare restrictivă, fiind stabilite limitări ale deducerii TVA în plus față de cele prevăzute în lege, ceea ce nu poate fi acceptat.

De asemenea, societatea susține că echipa de inspecție fiscală, în mod eronat, a reținut că stocurile au fost distruse, acest aspect nefiind adevărat, niciun proces verbal de casare al acestor stocuri și nici anexele la aceste procese verbale nu menționează ca aceste materiale au fost distruse, ci cu totul alte motive care fundamentează casarea lor, cu titlu de exemplu: "coroziune avansată-degradată", "cauciuc degradat", "nu se mai poate folosi - uzată", "filtru deteriorat", "nefuncțional - degradat", "parte electrică nefuncțională", "rulmenți blocați - degradați - ruginiți".

Având în vedere că însăși echipa de inspecție fiscală constată că materialele au fost casate și mai apoi vândute unor societăți specializate în

colectarea de deseuri, contestatara invocă soluția dată în Decizia nr..X./2010 emisă de către Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, și anume: *"bunurile provenite din dezmembrare au fost valorificate de societate ca deseuri, caz in care TVA aferenta achizitiilor poate fi dedusa intrucat acestea au fost in folosul operatiunilor taxabile"*, motiv pentru care solicită recunoasterea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

2.3. *Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA de colectat suplimentar aferentă contractului de servicii încheiat cu .X. Bulgaria, societatea arată că echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada supusă controlului contestatara a desfășurat tranzacții comerciale cu .X. (BULGARIA) în baza contractului nr..X./31.02.2009, constând în servicii prestate de S.C. .X. (.X.) S.A. în favoarea partenerului extern fără a rezulta codul de înregistrare în scopuri de TVA al partenerului din Bulgaria, și contestatara nu a prezentat documentele care stau la baza refacturării serviciilor către partenerul din Bulgaria, documente care să probeze prestarea serviciilor conform descrierilor din anexele la facturi, nejustificându-se cu documente încadrarea operatiunilor în dispozițiile art.133 alin.(2), cu privire la derogări de la prevederile art.133 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.*

Societatea menționează că în anul 2009 a încheiat *"contracte de prestări servicii de achiziții centralizate privind asistența în procurarea serviciilor servicii legate de achiziția centrală de materiale strategice și investiții în echipamente"*, cu mai multe societăți din grupul de societăți din care face parte cu sediile situate în Bulgaria, Cehia, Croația, Ungaria, Serbia și Slovacia.

De asemenea, societatea menționează că *"serviciile prestate au fost de natura consultanței/asistenței pentru achiziții de materiale strategice și consultanță în prelucrarea de date și raportare"* și că au fost puse la dispoziție copii ale contractelor de servicii, ale facturilor, împreună cu anexele ce detaliează serviciile prestate, susținând că *"în conformitate cu prevederile art.159 din Codul fiscal, în timpul controlului a refăcut facturile către .X. Bulgaria, menționând pe acestea codul de TVA al .X. Bulgaria."*

Totodată, S.C. .X. (.X.) S.A. invocă în susținere faptul că dacă se consideră că serviciul a fost neprestat, atunci baza TVA, respectiv venitul nu ar fi imposibil din punct de vedere al impozitului profit și ca atare impozitul pe profit trebuia diminuat.

3. Societatea solicită de asemenea următoarele:

- în cazul în care contestația va fi admisă să fie completat și raportul de inspecție fiscală în sensul celor menționate în contestație;

- completarea Deciziei nr..X./14.05.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./14.05.2013, cu concluzii fiscale asupra Dosarului prețurilor de transfer, în sensul că din acest punct de vedere nu s-au constatat deficiențe și nu au fost implicații fiscale, întrucât deși organele de inspecție fiscală au solicitat, și le-au fost puse la dispoziție documentele solicitate, organele de inspecție fiscală au consemnat în RIF faptul că Dosarul prețurilor de transfer nu a fost solicitat.

Societatea susține că *echipa de inspecție a solicitat Dosarul prețurilor de transfer pentru perioada 2008-2011, prin adresa înregistrată la S.C. .X. (.X.) S.A. sub nr..X./06.02.2013, iar aceasta a înmânat echipei de control toate documentele prin adresa nr..X./11.02.2013. În plus, în baza documentelor prezentate, echipa de control a solicitat întocmirea situațiilor centralizate cu privire la tranzacțiile desfășurate între părțile afiliate, atât pentru vânzări cât și pentru cumpărări, fapt pentru care consideră ca nejustificată mențiunea de la capitolul IV din RIF, potrivit căreia Dosarul prețurilor de transfer nu a fost solicitat.*

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. în baza constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./14.05.2013 s-au stabilit obligații de plată în sumă de **.X. lei**, din care S.C. .X. (.X.) S.A. contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - TVA stabilită suplimentar de plată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar.**

1. Inspecția fiscală a vizat perioada **01.01.2006-31.12.2011** pentru **impozitul pe profit**, și au fost constatate următoarele aspecte:

1.1. Din documentele prezentate de societate a rezultat faptul că în perioada ianuarie 2006-decembrie 2011, S.C. .X. (.X.) S.A. a înregistrat în evidența contabilă facturi de prestări servicii medicale în sumă de **.X. lei**, în baza contractelor nr.X/05.01.2004, nr.X/03.01.2007 și nr.CP .X./2009 încheiate cu

Cabinet medical individual Dr..X. .X.. Din contractele menționate a reiesit faptul că obiectul acestora îl constituie *“Furnizarea unui pachet de servicii medicale pentru angajații clientului “*.

Potrivit clauzelor contractuale tariful serviciilor prestate este de .X. lei/salariat (contractul nr.X/05.01.2004), respectiv prețul serviciilor, va fi în sumă fixă de .X. lei/lună (contractul nr.X/03.01.2007), respectiv, de .X. lei/lună (contractul nr.CP .X./2009), iar sumele din contracte reprezintă *“contravaloarea serviciilor în condițiile menținerii personalului medical mediu și superior existent la data semnării contractului.”*

În facturile emise de către Cabinet medical individual Dr..X. .X., la poziția *“denumirea produselor sau a serviciilor”* este menționat *“contravaloare servicii medicale de întreținere pe lună...”*, acestea nefiind însoțite de documente justificative, cu excepția anului 2010, când au fost prezentate *“ Rapoarte de activitate”* trimestriale, deși facturile au fost emise lunar.

În urma verificării efectuate asupra rapoartelor trimestriale aferente anului 2010, s-a constatat că acestea reprezintă o înșiruire de servicii medicale, în speță servicii de medicină generală, tratamente oftalmologice, tratamente ale afecțiunii coloanei, servicii de asigurare a permanenței medicale pentru acordarea primului ajutor sau asigurarea asistenței medicale, servicii ce nu pot fi departajate valoric, întrucât prin contracte a fost negociată o sumă fixă lunară.

La solicitările organelor de inspecție fiscală societatea nu a prezentat rapoarte de lucru, situații întocmite în baza fișelor medicale ale angajaților societății, din care să rezulte numele angajatului căruia i-au fost prestate serviciile, natura serviciilor prestate, data prestării acestora sau tarifele aplicate pe fiecare tip de serviciu medical ci doar documente centralizatoare cu caracter general.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. .X. (.X.) S.A. a înregistrat cheltuieli cu serviciile medicale prestate de Cabinet medical individual Dr..X. .X., în sumă de .X. lei, fără a deține documente justificative din care să rezulte că serviciile de medicina muncii ar fi fost efectiv prestate și că ar fi fost efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, în sensul art.21 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau că ar fi fost acordate în cadrul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, în sensul art.21 alin.3 lit.c) din același act normativ, fapt pentru care au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal, procedând la stabilirea unui *impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.*

1.2. În perioada ianuarie 2006-decembrie 2011 a achiziționat de la mai multi furnizori diverse tipuri de tricouri, bunuri care au fost distribuite angajaților în baza unor bonuri de consum, acestea fiind considerate de societate „*echipamente de protecție*”.

Având în vedere faptul că tricourile distribuite angajaților, nu sunt de natura echipamentelor de protecție și nu sunt destinate lucrătorilor „*pentru a-i proteja împotriva unuia ori mai multor riscuri care ar putea să le pună în pericol securitatea și sănătatea la locul de muncă*”, nu sunt utilizate atunci când riscurile nu pot fi evitate și nici nu sunt proiectate în mod special pentru a proteja securitatea și sănătatea lucrătorului, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.21 alin.1 și alin.2 lit.b) din Codul fiscal, coroborate cu art.3 alin.1 și art.4 din H.G. nr.1048/2006 , au stabilit că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu tricourile rezultate din bonurile de consum, reprezintă cheltuială nedeductibilă la determinarea profitului impozabil. Organele de inspecție fiscală au stabilit *un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.*

1.3. Urmare verificării efectuate cu privire la evidențierea în contabilitate a rezultatelor inventarierii anuale, s-a constatat că societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile contravaloarea stocurilor degradate în sumă de .X. lei.

Totodată, înregistrarea în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile, a stocurilor degradate, a fost efectuată de către societate și în timpul anului, în toată perioada verificată, contravaloarea acestor stocuri fiind în sumă de .X. lei. Prin procesele verbale de inventariere, stocurile de obiecte de inventar, piese de schimb, materiale consumabile, au fost considerate de către societate ca fiind depreciate, acestea fiind propuse spre casare. Aceste stocuri nu mai îndeplineau condițiile de calitate pentru a putea fi utilizate ca atare în continuare în activitatea societății și nici nu mai puteau fi valorificate, în condiții comerciale normale, în forma în care au fost achiziționate.

De asemenea, datorită faptului că piesele de schimb, care intră în componența stocurilor au fost distruse, acestea nu au mai putut fi utilizate în activitatea de producție în scopul obținerii de produse finite pentru realizarea de venituri și nici nu au fost valorificate, ca atare, în forma în care au fost achiziționate.

Având în vedere faptul că degradarea nu a intervenit urmare unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, iar pentru aceste stocuri nu au fost încheiate contracte de asigurare și nici nu au fost imputate, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele înregistrate în contabilitate reprezentând contravaloarea stocurilor degradate, nu sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Neacceptarea ca și cheltuială deductibilă a sumei de .X. lei (.X. lei + .X. lei) de către organele de inspecție fiscală a avut în vedere prevederile art. 21 alin.1 și alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.41 și pct.42 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui *impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei)*.

1.4. Societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile suma de .X. lei reprezentând contravaloarea stocurilor de pieselor de schimb, a obiectelor de inventar care nu mai puteau fi utilizate în procesul de producție, datorită faptului că acestea nu mai corespundeau noilor obiective de investiții puse în funcțiune.

Totodată, înregistrarea în evidență contabilă ca și cheltuieli deductibile, a acestor stocuri, a fost efectuată către societate și în timpul anului, în toată perioada verificată, contravaloarea acestora fiind în sumă de .X. lei.

Din documentele verificate, organele de inspecție fiscală au constatat că stocurile la care s-a făcut referire au fost casate (distruse), în acest sens fiind prezentate Procesele verbale de casare, iar ulterior predate contra cost unor societăți specializate în colectarea deșeurilor de fier vechi, hârtie, etc.

Din cauza faptului că aceste stocuri nu au fost utilizate ca atare în activitatea de producție a societății în scopul obținerii de venituri din vânzarea produselor finite și nici nu au fost valorificate în condiții comerciale normale, în forma în care au fost achiziționate, deoarece acestea au fost distruse în baza unor decizii interne și nu urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, organele de inspecție fiscală au considerat că înregistrarea pe cheltuieli deductibile a contravalorii acestor stocuri a fost efectuată în mod eronat, invocând prevederile pct.42 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și art.21 alin.1 din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au încadrat suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) ca fiind cheltuială nedeductibilă la determinarea profitului impozabil și au calculat un *impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei)*.

Pentru diferențele suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei au fost stabilite obligații fiscale accesorii, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei, și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, calculate până la data de 10.04.2013.

2. În ceea ce privește T.V.A. inspecția fiscală a vizat perioada **01.02.2009-31.12.2011**, organele de inspecție fiscală constatând următoarele aspecte:

2.1. În perioada februarie 2009-decembrie 2011 societatea a achiziționat de la anumiți furnizori diverse tipuri de tricouri, bunuri care au fost distribuite angajaților în baza unor bonuri de consum, acestea fiind considerate de societate „*echipamente de protecție*”.

Având în vedere faptul că tricourile distribuite angajaților, nu sunt de natură a-i proteja împotriva unuia ori mai multor riscuri care ar putea să le pună în pericol securitatea și sănătatea la locul de muncă, nu sunt utilizate atunci când riscurile nu pot fi evitate și nici nu sunt proiectate în mod special pentru a proteja securitatea și sănătatea lucrătorului, nu a fost acceptată la deducere suma de .X. lei reprezentând TVA rezultată din facturile de achiziție tricouri, organele de inspecție fiscală invocând prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal.

2.2. Urmare verificării efectuate cu privire la evidențierea în contabilitate a rezultatelor inventarierii anuale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile contravaloarea stocurilor degradate în sumă de .X. lei, stocuri pentru care societatea a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei, odată cu achiziționarea acestora.

Totodată, înregistrarea în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile, a stocurilor degradate, a fost efectuată de către societate și în timpul anului, în toată perioada verificată, contravaloarea acestor stocuri fiind în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

S.C. .X. (.X.) S.A. a dovedit că stocurile degradate au fost distruse conform Proceselor verbale de casare, că acestea nu sunt imputabile, dar nu a putut dovedi cu documente, că degradarea se datorează unor cauze obiective, în sensul pct.9 lit.b) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.128 alin.8 lit.b) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de .X. lei (.X. lei+.X. lei), reprezentând TVA aferentă prețului de cumpărare al bunurilor degradate, așa cum este menționat la art.137 alin.1 lit.c) din Codul fiscal.

2.3. Urmare verificării efectuate cu privire la evidențierea în contabilitate a rezultatelor inventarierii anuale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile suma de .X. lei reprezentând contravaloarea stocurilor de piese de schimb, a obiectelor de inventar pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, stocuri care nu mai puteau fi utilizate în procesul de producție datorită faptului că acestea nu mai corespundeau noilor obiective de investiții puse în funcțiune.

Totodată, înregistrarea în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile a acestor stocuri a fost efectuată de către societate și în timpul anului, în toată perioada verificată, contravaloarea acestora fiind în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Luând în considerare faptul că bunurile nu au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale, a unor cauze de forță majoră, că acestea nu au fost pierdute sau furate în sensul art.128 alin.8 lit.a) și art.145 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste operațiuni intră în sfera livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), reprezentând TVA aferentă stocurilor de piese de schimb și obiecte de inventar.

2.4. În perioada supusă controlului S.C. .X. (.X.) S.A. a desfășurat tranzacții economice cu .X. (BULGARIA) în baza Contractului nr..X./31.01.2009. Organele de inspecție fiscală au constatat că din facturi nu rezultă codul de înregistrare în scopuri de TVA al partenerului din Bulgaria, și nu este menționat numărul contractului în baza căruia acestea au fost emise.

Societatea a prezentat drept documente justificative la facturile emise către .X. BULGARIA „anexe” care sunt în fapt situații centralizatoare ce conțin o înșiruire de tarife și un număr de ore alocate anumitor servicii, fără a prezenta și alte documente care să detalieze ce tip de servicii au fost efectiv prestate, de unde provin tarifele aplicate sau de unde rezultă numărul de ore înscris, anexele prezentate nefiind semnate de niciunul dintre parteneri.

Organele de inspecție fiscală consideră că societatea nu a putut dovedi cu documente încadrarea operațiunilor efectuate în dispozițiile art.133 alin.2, cu privire la derogări de la prevederile art.133 alin.1 din Codul fiscal și au considerat aceste tranzacții ca fiind operațiuni impozabile în .X. care se încadrează în sfera taxei efectuate cu plată, în sensul art.126 alin.1 și a art.133 alin.1 din Codul fiscal și au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor prestate în sumă de .X. lei.

Pentru diferențele suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală cu privire la TVA în sumă de .X. lei au fost stabilite obligații fiscale accesorii, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, calculate până la data de 10.04.2013.

III. Luând în considerare constatarile organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei,

precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin urmatoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

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

Perioada verificată : 01.01.2006-31.12.2011

1.1. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile medicale prestate de Cabinetul individual Dr..X. .X., în sumă de .X. lei, *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care, societatea nu justifică cu documente natura serviciilor medicale prestate din care să rezulte că au fost efectuate pentru protecția muncii și prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, în condițiile legii.*

În fapt, S.C. .X. (.X.) S.A. a înregistrat în perioada ianuarie 2006-decembrie 2011 contravaloarea serviciilor medicale în sumă de .X. lei, în baza Contractelor nr.X/05.01.2004, nr.X/03.01.2007 și nr.CP .X./2009 prestate de Cabinet Medical Individual Dr. .X. .X..

În facturile emise de către Cabinet Medical Individual Dr. .X. .X., la poziția *“denumirea produselor sau a serviciilor”* este menționat *“c/v servicii medicale de întreprindere pe luna...”*, acestea nefiind însoțite de documente justificative, cu excepția anului 2010, când au fost prezentate *“Rapoarte de activitate”* trimestriale, deși facturile au fost emise lunar.

Urmare verificării efectuate asupra rapoartelor trimestriale aferente anului 2010, s-a constatat că din acestea rezultă o însiruire de servicii medicale, în speță servicii de medicină generală, tratamente de medicină generală, tratamente oftamologice, că a fost asigurată permanența medicală pentru acordarea primului ajutor sau asigurarea asistenței medicale, etc.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suma de .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor medicale ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.2 lit.b) și art.21 alin.3 lit.c) din Codul fiscal și au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract (....)

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

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

Prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora sunt cele două condiții cumulative ce trebuie îndeplinite pentru deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea de impozit pe profit suplimentar.

Se reține că potrivit prevederilor art.21 alin.(2) lit.b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...]

b) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale;

c) cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de accidente de muncă, boli profesionale sau riscuri profesionale”.

Prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la pct.25 și pct.26, se prevede:

“25. Intră sub incidența acestei prevederi cheltuielile efectuate în acest scop, în condițiile în care specificul activității desfășurate se încadrează în

domeniile pentru care se impune respectarea normelor de protecție a muncii, stabilite conform legislației în materie.

26. Intră sub incidența prevederilor art. 21 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare. Cheltuielile cu primele de asigurare pentru riscul profesional, efectuate potrivit legislației specifice, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, cheltuielile cu serviciile medicale sunt deductibile fiscal numai dacă acestea au fost efectuate în condițiile prevăzute de legea fiscală, respectiv pentru protecția muncii și prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale în situația în care specificul activității se încadrează în unul din domeniile pentru care se impune respectarea normelor pentru protecția muncii prevăzută de legislația în materie.

Astfel, cheltuielile pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale sunt cheltuielile prevăzute de Legea protecției muncii nr.90/1996, republicată, Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006, cu modificările și completările ulterioare, OMMSS și MSF nr.508/933/2002 privind aprobarea Normelor generale de protecție a muncii și H.G. nr.355/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor, cu modificările și completările ulterioare.

La art.3 din Ordinul nr.508/933/2002 privind aprobarea Normelor generale de protecție a muncii, se prevede:

“Normele generale de protecție a muncii sunt obligatorii pentru toate activitățile din economia națională și se difuzează celor interesați prin Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare pentru Protecția Muncii - I.N.C.D.P.M. .X..”

Și la art.2 din H.G. nr.355 din 11 aprilie 2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor, se prevede:

“În sensul prezentei hotărâri, supravegherea sănătății lucrătorilor reprezintă totalitatea serviciilor medicale care asigură prevenirea, depistarea, dispensarizarea bolilor profesionale și a bolilor legate de profesie, precum și menținerea sănătății și a capacității de muncă a lucrătorilor.”

Legislația în materie prevede că sunt boli profesionale în sensul art.30 alin.(1) din Legea protecției muncii nr.90/1996, republicată, în vigoare până la data de 01.10.2006, și în sensul art.5 lit.h) din Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006, „afecțiunile care se produc ca urmare a exercitării unei meserii sau profesii, cauzate de factori nocivi fizici, chimici sau biologici,

caracteristici locului de muncă, precum și de suprasolicitarea diferitelor organe sau sisteme ale organismului în procesul de muncă”.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că S.C. .X. (.X.) S.A. a încheiat cu Cabinet Medical Individual Dr. .X. .X. contractele nr.X/05.01.2004, nr.X/03.01.2007 și nr.CP .X./2009, ale căror clauze prevăd la obiectul contractului *“furnizarea unui pachet de servicii medicale pentru angajații clientului”* constând în:

- permanența medicală pentru acordarea primului ajutor în caz de necesitate;
- asigurarea asistenței medicale la nivel de medic 4 ore/zi, cinci zile pe săptămână;
- soluționarea problemelor legate de medicina muncii, conform actelor normative de specialitate în vigoare;
- soluționarea problemelor de igienă și sănătate publică conform actelor normative de specialitate în vigoare;
- investigații aferente legate de cele prevăzute la punctele 1-4.

De asemenea, din contractele respective, rezultă faptul că *“tariful serviciilor prestate este de .X. lei/salariat (contractul nr.X/05.01.2004), respectiv prețul serviciilor, va fi în sumă fixă de .X. lei /lună (contractul nr.X/03.01.2007), respectiv de X lei/lună (contractul nr.CP .X./2009), iar sumele din contracte reprezintă “contravaloarea serviciilor în condițiile menținerii personalului medical mediu și superior existent la data semnării contractului.”*

Din documentele anexate contestației cu privire la aceste cheltuieli, respectiv:

- raport medical;
- rapoarte de activitate pe trimestrul I și IV 2010;
- situația servicii medicale în perioada 01.01.2006-31.12.2011, organul de soluționare a contestației reține următoarele:
 - toate documentele enumerate sunt semnate doar de reprezentantul cabinetului medical, nefiind însușite de S.C. .X. (.X.) S.A.;
 - raportul medical cuprinde în fapt recomandări generice, nefiind datat, cuprinzând informații generale;
 - deși cabinetul medical emite lunar factură pentru serviciile prestate, rapoartele de activitate au fost încheiate trimestrial și doar pentru anul 2010;
 - rapoartele trimestriale prezentate cuprind o înșiruire de servicii medicale, în speță servicii de medicină generală, tratamente de medicină generală, tratamente oftamologice, tratamente ale afecțiunii coloanei, tratamente de medicină generală;

- nu au fost prezentate situații întocmite în baza fișelor medicale ale angajaților societății din care să rezulte numele angajatului căruia i-au fost prestate serviciile, natura prestării acestora sau data prestării;

- nu au fost prezentate fișe de solicitare a examenului medical la angajare, fișa de identificare a factorilor de risc profesional sau documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate pentru supravegherea medicală specifică riscurilor profesionale, prevenirea accidentelor de muncă.

Astfel organul de soluționare a contestației reține că nici în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac contribuabilul nu a înțeles să prezinte documente din care să rezulte natura serviciilor prestate de cabinetul medical deși prin adresa nr..X./23.11.2012, cu toate că organele de inspecție fiscală au solicitat documentele justificative pentru toată perioada verificată.

Astfel, nu poate fi reținută susținerea contestatarii potrivit căreia *„subscrisa nu a prezentat echipei de control fiscal rapoartele de activitate ale cabinetului medical pentru toată perioadă verificată, pentru simplul fapt că, în timpul controlului, ni s-au solicitat, cu titlu de exemplu, documentele justificative doar pentru anul 2010”*.

Se reține că potrivit art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarii.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Referitor la invocarea de către contestatară a confidențialității dosarelor medicale ale angajaților, justificând în acest sens de ce nu au fost prezentate în susținerea deductibilității cheltuielilor cu serviciile medicale, acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că potrivit prevederilor art.11 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare : *“(1) Funcționarii publici din cadrul organului fiscal, inclusiv persoanele care nu mai dețin această calitate, sunt obligați, în condițiile legii, să păstreze secretul asupra informațiilor pe care le dețin ca urmare a exercitării atribuțiilor de serviciu.”*

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu serviciile medicale prestate de Cabinetul individual Dr..X. .X. în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile medicale în sumă de **.X. lei** stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. (.X.) S.A. pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestuia.

1.2. În ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea de tricouri de la diversi furnizori în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu tricourile achiziționate de contestatară pentru angajați, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă acestea constituie parte componentă a unui echipament de lucru specific activității desfășurate de societatea contestatoare.

În fapt, în perioada ianuarie 2006-decembrie 2011, societatea a achiziționat de la mai mulți furnizori diverse tipuri de tricouri, bunuri care au fost distribuite angajaților în baza unor bonuri de consum, acestea fiind considerate de către societate “echipamente de protecție”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că tricourile distribuite angajaților, nu sunt de natura echipamentelor de protecție și nu sunt destinate lucrătorilor pentru *“a-i proteja împotriva unuia ori mai multor riscuri care ar putea să le pună în pericol securitatea și sănătatea la locul de muncă”*, nu sunt utilizate atunci când riscurile nu pot fi evitate” și nici *“nu sunt proiectate în mod special pentru a proteja securitatea și sănătatea lucrătorului”*, fapt pentru care au încadrat suma .X. lei reprezentând cheltuieli cu achiziționare de tricouri ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Organul de soluționare reține că la încadrarea cheltuielilor ca și cheltuieli nedeductibile, organele de inspecție fiscală nu au analizat și faptul că tricourile achiziționate pot constitui parte componentă a unui echipament de lucru specific, chiar dacă ele nu constituie echipamente de protecție.

În argumentarea cauzei societatea susține că: *“tricourile achiziționate de către ea în perioada 2006-2011 sunt fără urmă de îndoiala echipamente de lucru incluse în măsurile obligatorii de protecția muncii, echipamente care trebuie asigurate de către contestatara, conform prevederilor legale în vigoare, fiind obligatoriu a fi incluse în categoria cheltuielilor deductibile întrucât sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, tato sensu, respectiv art.21 alin.1 si 2 din Codul fiscal, care prevede ca sunt deductibile si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri si cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii.”*

De asemenea, societatea susține că: *“dacă prin absurd interpretarea data de echipa de inspecție fiscală este cea corectă, ar însemna ca nici echipamentul folosit de serviciile de urgență si salvare, echipamentul individual de protecție purtat sau folosit de armata, pompieri ori de alte instituții de ordine publică, echipamentul individual de protecție pentru mijloace de transport rutier nu ar fi deductibile și în sarcina celor care trebuie sa le asigure, iar lucrătorii respectivi ar trebui să și le procure pe cheltuiala proprie.”*

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative.

Punctul 84 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prevede:

“84. Nu sunt venituri impozabile:

- contravaloarea echipamentelor tehnice primite de angajat sub formă de aparatură, dispozitive, unelte, alte mijloace asemănătoare, necesare în procesul muncii;

- contravaloarea echipamentului individual de protecție cu care este dotat fiecare participant în procesul muncii pentru a fi protejat împotriva factorilor de risc;

- contravaloarea echipamentului individual de lucru care cuprinde mijloacele primite de un angajat în vederea utilizării lor în timpul procesului muncii pentru a-i proteja îmbrăcămintea și încălțăminte;”

Din textul de lege enunțat se reține că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că societatea în perioada ianuarie 2006-decembrie 2011 a achiziționat de la mai multi furnizori diverse tipuri de tricouri, bunuri care au fost distribuite angajaților în baza unor bonuri de consum.

Potrivit art.3 din H.G. nr.1048/2006 privind cerințele minime de securitate și sănătate pentru utilizarea de către lucrători a echipamentelor individuale de protecție la locul de muncă:

“(1) În sensul prezentei hotărâri, prin echipament individual de protecție se înțelege orice echipament destinat să fie purtat sau ținut de lucrător pentru a-l proteja împotriva unuia ori mai multor riscuri care ar putea să îi pună în pericol securitatea și sănătatea la locul de muncă, precum și orice element suplimentar sau accesoriu proiectat în acest scop.

(2) Sunt excluse din definiția cuprinsă la alin. (1):

a) îmbrăcămintea de lucru și uniforme obișnuite care nu sunt proiectate în mod special pentru a proteja securitatea și sănătatea lucrătorului;”

Din textul de lege enunțat se reține că prin echipament individual de protecție se înțelege orice echipament destinat să fie purtat sau ținut de lucrător pentru a-l proteja împotriva unuia ori mai multor riscuri care ar putea să îi pună în pericol securitatea și sănătatea la locul de muncă, din această categorie fiind exclusă îmbrăcămintea de lucru și uniforme obișnuite.

Organul de soluționare reține că echipamentul de lucru nu se confundă cu echipamentul de protecție așa cum acesta este definit la art.3 din H.G. nr.1048/2006 privind cerințele minime de securitate și sănătate pentru utilizarea

de către lucrători a echipamentelor individuale de protecție la locul de muncă, însă din punct de vedere fiscal, deductibilitatea cheltuielilor cu echipamente de lucru trebuie analizată în ansamblu, având în vedere prevederile legale fiscale, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă tricourile achiziționate de contestatară pot constitui parte integrantă dintr-un echipament de lucru specific pe care angajatorul are obligația de a-l pune la dispoziția angajaților.

Mai mult prin Contractul colectiv de muncă unic la nivel național, cât și prin Contractul colectiv de muncă unic pe ramura industriei materialelor de construcții la nivel național s-a prevăzut că: *“În toate cazurile în care în afara echipamentului de lucru prevăzut de lege, angajatorul cere o anumită vestimentație suplimentară, ca echipament de lucru, contravaloarea acestuia se suportă de către angajator”*.

Având în vedere că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în vederea analizării dacă tricourile achiziționate în perioada ianuarie 2006 - decembrie 2011 fac parte din echipamentul de lucru al contestatoarei, aspect neanalizat de către organele de inspecție fiscală, se va face aplicarea art.216 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./14.05.2013, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent sumei de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu achiziționarea de diverse tricouri, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze deductibilitatea cheltuielilor respective în raport de documentele detinute de societate, prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute prin prezenta decizie.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu achiziționarea de tricouri în sumă de **.X. lei** stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-

.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Astfel, având în vedere că a fost deființată parțial Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, ca o consecință se va desființa decizia de impunere și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acestuia.

1.3. În ceea ce privește cheltuielile cu stocurile degradate în sumă de .X. lei și cheltuielile cu stocurile ce nu corespund noilor obiective de investiții în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care, stocurile nu au mai fost folosite în activitatea de producție a societății în vederea obținerii de venituri din vânzarea produselor finite.

În fapt, societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) reprezentând contravaloarea stocurilor ce nu corespund noilor obiective de investiții. Societatea a efectuat investiții masive în echipamente și instalații necesare producerii cimentului în re tehnologizarea fabricilor de ciment conform celor mai bune tehnici disponibile.

Prin procesele verbale de inventariere, stocurile de obiecte de inventar, piese de schimb, materiale consumabile societatea le-a considerat ca fiind stocuri depreciate și le-a propus spre casare.

Întrucât aceste stocuri nu mai îndeplineau condițiile de calitate pentru a putea fi utilizate ca atare în continuare în activitatea societății și nici nu mai puteau fi valorificate, în condiții comerciale normale, în forma în care au fost achiziționate în baza proceselor verbale de casare societatea le-a predat contra cost unor societăți specializate în colectarea deșeurilor de fier vechi.

Datorită faptului că aceste stocuri nu au fost utilizate ca atare în activitatea de producție a societății în scopul obținerii de venituri din vânzarea produselor finite și nici nu au fost valorificate în condiții comerciale normale, în forma în care au fost achiziționate, deoarece acestea au fost distruse în baza unor decizii interne ale conducerii societății și nu urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, organele de inspecție fiscală având în vedere pct.41, pct.42 din H.G. nr.44/2004, art.21 alin.1 și alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au considerat suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) ca fiind cheltuială nedeductibilă

fiscal la determinarea profitului impozabil și au procedat la stabilirea unui **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).**

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative.

Totodată prevederile art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme”, coroborate cu prevederile pct.41, 42 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care precizează:

41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

42. În sensul prevederilor art. 21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Din textul de lege enunțat mai sus se reține că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, și totodată nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că stocurile de obiecte de inventar, piese de schimb, materiale consumabile înregistrate de societate nu mai îndeplineau condițiile de calitate pentru a putea fi utilizate ca atare în continuare în activitatea societății și nici nu mai puteau fi valorificate, în condiții comerciale normale, în forma în care au fost achiziționate.

Totodată, se reține că stocurile depreciate au fost casate, iar ulterior predate contra cost unor societăți specializate în colectarea deșeurilor de fier vechi, hârtie, etc.

Organul de soluționare a reținut din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că degradarea nu a intervenit urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, iar pentru aceste stocuri nu au fost încheiate contracte de asigurare și nici nu au fost imputate, și conform legislației în vigoare aceste cheltuieli cu stocurile degradate sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la argumentul societății că “nu a distrus fizic aceste materiale, ci numai le-a casat din punct de vedere scriptic”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din Procesele verbale de casare în care este înscrisă contravaloarea stocurilor, la poziția “*materiale recuperate*” este menționat “*deseu fier vechi rezultat din casare*” sau “*deseu fier nesortat*”, nu poate fi vorba de o casare scriptică, ci obținerea unor deșeuri.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia stocurile care au făcut obiectul controlului au fost valorificate prin vânzarea către societăți de colectare specializate, obținându-se astfel un venit, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece aceste venituri sunt rezultatul valorificării deșeurilor care au fost obținute în urma casării stocurilor și nu venituri obținute din vânzarea produselor finite ca urmare a introducerii în fluxul tehnologic al pieselor ce compuneau respectivele stocuri.

Se reține că aceste stocuri nu au mai fost utilizate în scopul pentru care au fost achiziționate și nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că aceste cheltuieli cu stocurile sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu stocurile degradabile în sumă de **.X. lei** și pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu stocurile de obiecte de inventar, piese de schimb, materiale consumabile ce nu corespund noilor obiective de investiții în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu stocurile degradate în sumă de **.X. lei** stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. **.X. (.X.) S.A.** pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestuia.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei - TVA stabilită suplimentar;**
- **.X. lei - dobânzi/ majorări de întârziere aferente TVA ;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.**

2.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de tricouri, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, se poate pronunța cu privire la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de tricouri, în condițiile în care din instrumentarea cauzei nu reiese că organele de inspecție fiscală au analizat dacă achizițiile în cauză reprezintă parte a unui echipament de lucru specific activității desfășurate de societatea contestatoare.

Perioada verificată : 01.01.2007-30.09.2012

În fapt, în perioada februarie 2009-decembrie 2011, societatea a achiziționat de la anumiți furnizori diverse tipuri de tricouri, bunuri care au fost distribuite angajaților în baza unor bonuri de consum, acestea fiind considerate de către societate „*echipamente de protecție*”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că tricourile distribuite angajaților, nu sunt de natură de “*a-i proteja împotriva unuia ori mai multor riscuri care ar putea să îi pună în pericol securitatea și sănătatea la locul de muncă*”, nu sunt utilizate atunci când riscurile nu pot fi evitate și nici nu sunt proiectate în mod special pentru a proteja securitatea și sănătatea lucrătorului, fapt pentru care nu au acceptat la deducere suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de diverse tricouri.

Organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat și faptul că tricourile achiziționate, deși nu constituie echipament de protecție, pot face parte dintr-un echipament de lucru specific activității desfășurate de contestatară.

În argumentarea cauzei societatea susține: “*cu privire la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de tricouri, invocă următoarele prevederi legale ce susțin înregistrarea corectă facută din punct de vedere financiar-contabil, în categoria TVA deductibilă, anume art.137, art.146, și art.145 din Codul fiscal, pct.18 alin.3 și pct.46 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.*”

În drept, potrivit art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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;*” coroborat cu prevederile pct.18(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate pe perioada supusa verificării :

“(3) *Baza de impozitare pentru uniforme de serviciu, echipamentul de lucru și/sau de protecție acordat salariaților este constituită din contravaloarea care este suportată de salariați. Dacă echipamentul de lucru și/sau de protecție nu este suportat de salariați, operațiunea nu constituie livrare de bunuri în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal. Pentru partea din contravaloarea uniformelor de serviciu, echipamentelor de lucru și/sau de protecție acordat*

salariaților, care este suportată de angajator, acesta își păstrează dreptul de deducere în condițiile art. 145 din Codul fiscal.

Față de cele precizate, așa cum rezultă și din prevederile pct.18.3 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.137 din Codul fiscal, *baza de impozitare pentru echipamentul de lucru și/sau de protecție acordat salariaților este constituită din contravaloarea care este suportată de salariați conform prevederilor contractului colectiv de muncă, iar în condițiile în care cheltuielile necesare pentru achiziționarea echipamentului individual de lucru sunt suportate integral de societate, iar echipamentul de lucru și/sau de protecție nu este suportat de salariați, operațiunea nu constituie livrare de bunuri.*

Potrivit prevederilor art. 145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

„ Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile.”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă ca orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoana impozabilă daca bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că în baza prevederilor art.21 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.3 și art.4 din H.G. nr.1048/2006 privind cerințele minime de securitate și sănătate pentru utilizarea de către lucrători a echipamentelor individuale de protecție la locul de muncă, organele de inspecție fiscală au concluzionat că tricourile distribuite angajaților, nu sunt de natura de *“a-i proteja împotriva unuia ori mai multor riscuri care ar putea să îi pună în pericol securitatea și sănătatea la locul de muncă”, “nu sunt utilizate atunci când riscurile nu pot fi evitate” și nici “nu sunt proiectate în mod special pentru a proteja securitatea și sănătatea lucrătorului”,* fapt pentru care

nu a fost acceptată la deducere suma de .X. lei reprezentând TVA rezultată din facturile de achiziții de tricouri.

Așa cum s-a reținut de la punctul 1.2. din capitolul III din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă tricourile achiziționate în perioada ianuarie 2006 - decembrie 2011 fac parte din echipamentul de lucru al contestatoarei, că echipamentul de lucru este prevăzut prin contractul colectiv de muncă, și nici dacă achiziția de tricouri este destinată operațiunilor taxabile ale contestatoarei.

Ca urmare, se reține ca necesară reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții în funcție de prevederile legale incidente, fapt pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./14.05.2013, respectiv pentru TVA suplimentară în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de diverse tricouri, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze deductibilitatea cheltuielilor respective în raport de documentele detinute de societate, prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute prin prezenta decizie.

La reanalizarea stării de fapt organele de inspecție fiscală să aibă în vedere și argumentul contestatoarei potrivit căruia temeiul de drept pe care se întemeiază motivarea deciziei de impunere de a califica nedeductibilă TVA aferentă achizițiilor de tricouri este cel care reglementează impozitul pe profit.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”.**

Astfel, având în vedere că a fost deființată parțial Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, ca o consecință se va desființa decizia de impunere și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acesteia.

2.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu stocurile degradate în sumă de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de piese de schimb, materiale consumabile, în condițiile în care aceste stocuri nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile contravaloarea stocurilor degradate în sumă de .X. lei, stocuri pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, odată cu achiziționarea acestora.

De asemenea, societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile suma de .X. lei reprezentând contravaloarea stocurilor de piese de schimb, a obiectelor de inventar pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, stocuri care nu mai puteau fi utilizate în procesul de producție, datorită faptului că acestea nu mai corespundeau noilor obiective de investiții puse în funcțiune.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. (.X.) S.A. a dovedit că stocurile degradate au fost distruse, conform Proceselor verbale de casare, că acestea nu sunt imputabile, dar nu a putut dovedi cu documente, că degradarea se datorează unor cauze obiective, în sensul pct.9 lit.b) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, și nici nu au fost furate sau pierdute în sensul art.128 alin.8 lit.a) din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile art.128 alin.8 lit.b) din Codul fiscal și a pct.9 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă prețului de cumpărare al bunurilor degradate așa cum este menționat la art.137 alin.1 lit.c) din Codul fiscal.

Luând în considerare faptul că bunurile nu au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale, a unor cauze de forță majoră, că acestea nu au fost pierdute sau furate în sensul art.128 alin.8 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste operațiuni intră în sfera livrărilor de bunuri efectuate cu plată și nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.128 alin.1 și alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 128

“Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme”, coroborat cu pct.6 (9) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, care precizează:

“În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii în cadrul antrepozitului fiscal;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

Se reține că nu constituie livrare de bunuri și deci nu intră în sfera de aplicare a TVA bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate.

În categoria bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și care nu se consideră livrare de bunuri cu plată se cuprind acele bunuri care nu sunt imputabile, degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, condiții necesare a fi îndeplinite cumulativ.

Potrivit prevederilor art.128 alin.4 lit.d din același act normativ :

Art.128

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:(...)”

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Potrivit art. 145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile.”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă ca orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, prevederile art.137 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

ART. 137

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

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

c) pentru operațiunile prevăzute la art.128 alin.(4) și (5), pentru transferul prevăzut la art.128 alin.(10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art.130¹ alin.(2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme”.

Referitor la argumentul societății că a achiziționat materiale pentru utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv vânzarea acestora, după casarea lor, în scopul obținerii de venituri nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece veniturile obținute din vânzarea de deseuri obținute în urma casării nu sunt venituri obținute din vânzarea pieselor, materialelor, la un preț comparativ cu prețul de achiziție al acestora.

Referitor la invocarea de societate a prevederilor art.128 alin.8 lit.b) din Codul fiscal și a faptului că societatea are drept de deducere deoarece a vândut stocurile de materiale degradate și a obținut venit, reiese faptul că „nu constituie livrare de bunuri stocurile degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate”, ori

societatea susține că „ a vândut stocurile și a obținut un venit”, în consecință stocurile fiind valorificate, operațiunea constituie o livrare de bunuri și este supusă impozitării din punct de vedere al TVA.

Se reține din documentele anexate la dosarul cauzei că întrucât stocurile degradate nu au mai fost utilizate în scopul pentru care au fost achiziționate, respectiv nu au mai fost folosite în activitatea de producție a societății în vederea obținerii de produse finite, aceste stocuri fiind distruse în baza unor Decizii interne și nu urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, acestea nu au fost pierdute sau furate, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor de piese de schimb, materiale consumabile care au intrat în componența stocurilor distruse.

Prin urmare, bunurile nu pot fi considerate că s-au degradat și nu mai pot fi valorificate în condițiile prevăzute de pct.6(9) din H.G. nr.44/2004, operațiunea respectivă reprezentând o operațiune asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Având în vedere prevederile legislative, lipsa documentelor probante stipulate la art.64 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform căruia „*documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere*”, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit conform art.128 alin.8 lit.d) din Codul fiscal, că degradarea stocurilor de piese de schimb și materiale, constituie livrare de bunuri, nefiind îndeplinite cerințele obligatorii prevăzute de pct.6 alin.9 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Referitor la invocarea în susținerea cauzei a Deciziei nr.X/2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se reține faptul că obiectul celor două decizii de impunere este diferit, societatea contestatoare X pentru care s-a emis decizia de soluționare invocată de S.C. .X. (.X.) S.A. dovedind potrivit pct.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul art.128 alin.8 lit.b) că degradarea calitativă a mijloacelor fixe, care constituie bunuri de natura domeniului public, s-a datorat unor cauze obiective dovedite cu documente.

În acest context, se constată că motivațiile contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, acestea nefiind fondate.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de TVA suplimentară în sumă de **.X. lei** aferentă achizițiilor de piese de schimb, materiale consumabile, obiecte de inventar în sumă totală de .X. lei, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. (.X.) S.A. pentru TVA suplimentară în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de piese de schimb, materiale consumabile, obiecte de inventar.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. (.X.) S.A. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acesteia.

2.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei aferentă prestării serviciilor pentru perioada martie 2009-decembrie 2009, Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin Directia generală de solutionare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să colecteze TVA aferentă serviciilor prestate către .X. Bulgaria, în condițiile în care societatea nu depune documente legal întocmite, potrivit prevederilor fiscale aplicabile operațiunilor impozabile.

În fapt, în perioada supusă controlului S.C. .X. (.X.) S.A. a desfășurat tranzacții economice cu .X. Bulgaria în baza Contractului nr..X./31.01.2009, în care la pct.1 „Scopul contractului” se menționează: *”Obiectul prezentului contract constă în refacturarea anumitor servicii de achiziție”*, după cum urmează:

- Asistență în procurarea resurselor pentru serviciile legate de materialele strategice și X;
- Asistență privind sistemul de date și raportare.

De asemenea la capitolul nr.2 „Prețurile contractuale”, este menționat un preț al serviciilor în sumă totală de .X. Euro și nu tarife aplicate pe diverse tipuri de servicii.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu a putut dovedi cu documente justificative încadrarea operațiunilor efectuate care să detalieze ce tip de servicii au fost efectiv prestate la facturile emise către .X. Bulgaria pentru perioada martie 2009-decembrie 2009, fapt pentru care au încadrat aceste tranzacții ca fiind operațiuni impozabile în .X., care se încadrează în sfera taxei, efectuate cu plată, în sensul art.126 alin.1 și a art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 126 Operațiuni impozabile

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în .X. cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în .X., în conformitate cu prevederile art. 132 și 133; (...)”

Conform prevederilor legale menționate mai sus, rezultă că din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în .X. cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată și dacă locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în .X..

Din textul de lege menționat rezultă că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt operațiuni impozabile în .X. cele pentru care locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în .X., în conformitate cu prevederile art. 132 și 133.

Totodată potrivit pct.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“2. (1) În sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în .X. dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.

(2) În sensul art.126 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută.”

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că regula generală este că pentru prestările de servicii locul prestării este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că S.C. .X. (.X.) S.A. a încheiat cu .X. Bulgaria Contractul nr..X./31.01.2009 având ca obiect refacturarea anumitor servicii de achiziție (servicii) după cum urmează:

- asistență în procurarea resurselor pentru serviciile legate de materialele strategice și Capex;
- asistență privind sistemul de date și raportare.

Se mai reține totodată că la capitolul 2 “*prețuri contractuale*” din același contract, se menționează un preț fix al serviciilor în sumă totală de .X. Euro și nu tarife aplicate pe diverse tipuri de servicii.

Totodată, din documentele anexate la dosar și constatările organelor de inspecție fiscală reținem faptul că în facturi s-a menționat efectuarea de servicii de tipul “sprijin pentru realizarea serviciilor pentru materialele strategice și Capex”, “sprijin pentru sistemul de date și raportare”, iar din anexele atașate facturilor respective rezultă faptul că sunt tarife percepute pe oră pentru prestarea unor servicii de tipul:

- actualizarea periodică a planurilor de aprovizionare pe baza consumului și planul privind aprovizionările viitoare de combustibil solid;
- servicii de achiziționare la nivel regional;
- diverse discuții telefonice cu privire la schimbările privind investițiile ;
- oferte de bunuri și servicii.

Organul de soluționare a reținut faptul că la solicitarea organelor de inspecție fiscală privind justificarea tranzacțiilor efectuate în perioada martie 2009-decembrie 2009, cu documente care stau la baza refacturării serviciilor, societatea contestatoare nu a putut dovedi încadrarea operațiunilor efectuate în dispozițiile art.133 alin.2 cu privire la derogări de la prevederile art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. S.C. .X. (.X.) S.A. a depus la facturile emise către .X. Bulgaria doar niște situații centralizatoare ce conțin o însiruire de tarife și un număr de ore alocate anumitor servicii, fără a prezenta documnte care să detalieze ce tip de servicii au fost efectiv prestate, de unde provin tarifele aplicate sau de unde rezultă numărul de ore înscris.

În ceea ce privește înscrisurile atașate la contestație respectiv tabele, corespondență, analize acestea au caracter general cuprinzând informații globale și pentru alte societăți din grup, neputând fi considerate documente justificative din care să rezulte tipul de serviciu prestat în favoarea .X. Bulgaria, data prestării acestuia sau proveniența sumelor înscrise în facturi.

Argumentul societatii că *“serviciile prestate au fost de natura consultanței/asistenței pentru achiziții de materiale strategice și consultanță în prelucrarea de date și raportare”* și că au fost puse la dispoziție copii ale contractelor de servicii, ale facturilor, împreună cu anexele ce detaliează serviciile prestate, susținând că *“în conformitate cu prevederile art.159 din Codul fiscal, în timpul controlului a refăcut facturile către .X. Bulgaria, menționând pe acestea codul de TVA al .X. Bulgaria”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece organele de inspecție fiscală nu au întemeiat constatarea privind colectarea TVA pe motiv că au fost prezentate facturi ce nu conțin codul de TVA al .X. BULGARIA.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de TVA suplimentară în sumă de **.X. lei** aferentă prestării serviciilor în sumă totală de .X. lei, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. (.X.) S.A. pentru TVA suplimentară în sumă de .X. lei aferentă prestării serviciilor în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de **.X. lei** stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. (.X.) S.A. pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acesteia.

3. Cât privește solicitarea S.C. .X. (.X.) S.A. privind completarea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală cu concluzii fiscale asupra Dosarului prețurilor de transfer, în sensul că, din acest punct de vedere nu s-au constatat deficiențe și nu au fost implicații fiscale, întrucât deși organele de inspecție fiscală au solicitat, iar societatea le-a pus la dispoziție documentele solicitate, totuși organele de inspecție fiscală au consemnat în Raportul de inspecție fiscală faptul că „*Dosarul prețurilor de transfer*” nu a fost solicitat, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că în conformitate cu art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raportul de inspecție fiscală se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal și care stau la baza emiterii deciziei de impunere, fiind o anexă a acesteia.

Întrucât, organul de soluționare a contestației competent este investit potrivit art.209 din actul normativ invocat mai sus, să soluționeze contestațiile formulate împotriva “*deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare*”, se reține că solicitarea S.C. .X. (.X.) S.A. de a se dispune completarea raportului de inspecție fiscală cu mențiuni privind „*Dosarul prețurilor de transfer*” excede competențelor Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor prevăzute de lege.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1), alin.3 și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. (.X.) S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- X lei - accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;

- X lei - TVA stabilită suplimentar de plată;
- X lei - accesorii aferente TVA stabilită suplimentară de plată.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./14.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - TVA stabilită suplimentară de plată;
- .X. lei – accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată, **urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă să reanalizeze cauza, pe aceeași perioadă și pentru aceleași debite în funcție de cele precizate în cuprinsul deciziei și să emită un nou act administrativ.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

X