



MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București, CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 175 / 2016

privind soluționarea contestației formulate de

.X. SRL

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 593/18.03.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X.AIF/16.03.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 593/18.03.2016 asupra contestației formulate de **.X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., înregistrată la ORC sub nr.X, CUI RO X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.12.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2015.

.X. SRL, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.12.2015, respectiv pentru suma **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei impozit pe veniturile din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei CAS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei CAS angajat;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- .X. lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei CASS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei CASS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

În ceea ce privește impozitul pe profit, societatea contestă impozitul pe profit rezultat ca urmare a:

- stabilirii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor de cercetare în sumă de **.X. lei**, facturate de .X. ;
- stabilirii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de **.X. lei** cu serviciile facturate de .X. ;
- reconsiderării veniturilor urmare a aplicării contractului de fabricație încheiat cu clientul .X. .

Având în vedere societatea nu a individualizat cuantumul sumei contestate pe fiecare capăt de cerere, ca pe perioada supusa verificarii societatea a înregistrat și declarat atât pierdere fiscală, cât și impozit pe profit suplimentar, iar urmare inspecției fiscale organele de inspecție fiscală fie au diminuat pierderea fiscală declarată de societate, fie au stabilit un impozit pe profit suplimentar datorită tuturor constatarilor din perioada verificată, iar societatea înțelege să conteste parțial decizia de impunere, soluțiile cu privire la constatările contestate influențând calculul total al impozitului pe profit și accesoriilor aferente stabilite prin actul administrativ fiscal contestat, în temeiul art. 269 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației se va investi cu privire la întregul cuantum al impozitului pe profit stabilit suplimentar și al accesoriilor aferente, respectiv de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând să se pronunțe doar cu privire la capetele de cerere pentru care a fost investit de contestată.

Totodată, referitor la taxa pe valoarea adăugată, prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în suma de .X. lei, ca urmare a deficiențelor constatate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată și taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat deductibilitate, rezultând suplimentar de plată, taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei (calculată ca diferență între .X. lei și .X. lei reprezentând TVA acordată suplimentar la deducere datorită reconsiderării ca și venituri salariale a sumelor suportate de către societate în favoarea angajaților, aferente serviciilor de cantină), **din care societatea a înțeles să conteste parțial TVA în suma de .X. lei, respectiv:**

- TVA colectată suplimentar aferentă unor livrări intracomunitare către beneficiari care nu au prezentat cod valid de TVA, în suma de **.X. lei**;
- TVA respinsă la deducere pentru înregistrarea de cheltuieli cu serviciile efectuate fără existența unui contract (.X.), în suma de **.X. lei**,
- TVA respinsă la deducere pentru achiziții intracomunitare de servicii care nu au la bază documente justificative aferente operațiunilor derulate (contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru etc), în suma de **.X. lei**,
- TVA deductibilă ajustată pentru bunuri de capital neutilizate în suma de **.X. lei**.

De asemenea, **societatea contestă parțial și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.12.2015**, respectiv cu privire la următoarele măsuri:

- depunerea de declarații rectificative privind impozitul pe profit (cod 101) pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2014;
- verificarea și corectarea declarațiilor recapitulative cod 390 depuse pentru perioada 01.12.2012 – 31.12.2014, precum și întreprinderea demersurilor în

vederea realizării punctajelor cu furnizării intracomunitari pentru care apar neconcordanțe și clarificarea acestora;

- întocmirea și prezentarea registrului bunurilor de capital, pentru toate bunurile de capital;

- pregătirea și prezentarea în format electronic a registrului jurnal și Cartea Mare pentru perioada 2009 – 2014.

În raport de data comunicării actelor administrativ fiscale, respectiv la data de **14.01.2016** potrivit confirmării de primire poștale anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **12.02.2016**, fiind înregistrată sub nr. .X. potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicata pe originalul contestației, anexat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2015, societatea susține următoarele:

Contestatară arată că este înființată în anul 2002 și are ca obiect de activitate „fabricarea lagărelor, angrenajelor, cutiilor de viteză și a elementelor mecanice de transmisie” cod CAEN Rev.2 nr.2815, producând lagăre, rulmenți de alunecare și componente de înaltă precizie pentru sectorul industrial și auto care sunt vândute în grup (90%), în principal către .X. , iar vânzările către persoane din afara grupului au caracter relativ auxiliar, reprezentând în general deșeuri.

De asemenea, societatea susține că este afiliată grupului .X. din Germania fiind deținută integral de aceasta, fiind una dintre cele mai mari investiții în capacități de producție efectuate de grup.

A. Aspecte procedurale

Contestatară susține că nu au fost respectate prevederile art.107 alin.(2) coroborat cu art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală în sensul că organele de inspecție fiscală s-au prezentat la societate în data de 17.12.2015 pentru organizarea discuției finale, proiectul raportului de inspecție fiscală fiind prezentat la această data, iar discuția finală a avut loc în data de 18.12.2015, la

mai puțin de o zi de la data aducerii la cunoștința contribuabilului a proiectului raportului.

Societatea susține că prin adresa nr..X. /16.12.2015 a solicitat organelor de inspecție fiscală proiectul raportului de inspecție fiscală pentru a cunoaște concluziile acestuia anterior discuției finale.

Ca urmare, societatea susține că nu i-a fost respectat dreptul la apărare fiind în imposibilitate ca într-un timp atât de scurt să poată formula apărărilor cu privire la constatările din proiectul raportului de inspecție fiscală de 236 de pagini.

Astfel, contestatara apreciază că se impune invalidarea inspecției fiscale cu consecința anulării raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată.

B. FOND

1. IMPOZIT PE PROFIT

a.) În ceea ce privește veniturile impozabile stabilite suplimentar ca urmare a analizării prețurilor de transfer, contestatara susține următoarele:

Produsele rezultate ca urmare a procesului de fabricație sunt destinate vânzării în grup, în principal către .X. și alte societăți afiliate.

Remunerația pentru activitatea de producție desfășurată este stabilită conform contractului de producție încheiat cu .X. în baza unei metodologii cost plus care prevede că .X. va rambursa fabricantului costurile legate de producerea pieselor fabricate și, în plus, va rambursa un adaos comercial la aceste costuri.

În cadrul anexei A la contract se prevede suplimentar că:

- în cursul anului se realizează vânzările individuale de produse în baza unor prețuri calculate pe baza unor costuri bugetate de producție a produselor (.X.) inclusiv un adaos la aceste costuri bugetate ;
- la sfârșitul anului dacă remunerația totală efectiv obținută de societate nu se consideră a fi la nivel de piață se efectuează o ajustare retroactivă pentru alinierea acesteia cu nivelul de piață.

În acest context, cu toate că societatea a furnizat organelor de inspecție fiscală explicațiile și documentele în legătură cu modalitatea de stabilire a prețurilor în perioada 2009 – 2014, acestea au reconsiderat veniturile la determinarea impozitului pe profit ca urmare a stabilirii corecte a veniturilor de care societatea ar fi trebuit să beneficieze din derularea contractului de fabricație încheiat cu .X. .

În susținere prezintă un tabel cu indicatori pe perioada 2009 – 2014 și arată că organele de inspecție fiscală au avut în vedere toate cheltuielile societății mai puțin dobânzile și cheltuiala cu impozitul pe profit la care s-a aplicat ponderea, a utilizat marja de profit la costuri impusă de autorități fără a fi realizată de societate în fiecare an și fără nicio analiză a prețurilor de transfer și au stabilit venituri suplimentare ca diferență între veniturile recalulate și diferența obținută plecând de la veniturile societății din care s-au scăzut venituri din dobânzi și veniturile aferente livrărilor către terți și serviciilor de grup.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia „[...] în fapt nu s-a dorit decât aplicarea întocmai a contractului de fabricație pe care

părțile l-au încheiat și care pentru ele constituie literă de lege. [...] Așadar nu s-a efectuat o analiză de comparabilitate și doar s-au pus în aplicare în mod corect prevederile contractuale între părți”, precum și din răspunsul la punctul de vedere „analiza efectuată de echipa de inspecție fiscală a avut la bază o evaluare a prețurilor de transfer practicate” contestatara susține că, în realitate, majorarea veniturilor din vânzarea de produse finite către societăți afiliate nu reprezintă decât o ajustare a prețurilor de transfer așa cum se prevede la art.7 alin.21 pct.a) din Codul fiscal.

Deși organele de inspecție fiscală se folosesc de pretextul aplicării întocmai a contractului pentru efectuarea ajustării ignoră vădit să aplice prevederi critice ale aceluiași contract și anume, termenii specifici agreeți între părți de a efectua ajustări retroactive ale remunerației efective a societății numai în anii în care se determină că remunerația nu corespunde nivelului pieței.

Constatarea organelor de inspecție fiscală privind „*aplicarea întocmai a contractului de fabricație*” contravine fundamental principiilor fiscale care promovează considerarea prioritară a substanței/naturii economice față de aspectele formale/legale.

Astfel, societatea arată că ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală este contradictorie prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, care evidențiază importanța substanței economice și comportamentul părților și nu a formei unei tranzacții.

De asemenea, invocă prevederile pct.1.43, 1.44 și 1.46 din Liniile directoare OECD care subliniază importanța analizării substanței unei tranzacții și comportamentul părților.

Contestatara susține că ajustarea prețurilor de transfer s-a efectuat fără solicitarea dosarului prețurilor de transfer și fără respectarea prevederilor legale incidente, respectiv art.11 alin.(2) din Codul fiscal și pct.24 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, contestatara arată că autoritățile fiscale pot proceda la efectuarea de estimări/ajustări ale prețurilor de transfer conform prevederilor art.3 alin.(1) și (2) din OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer și art.2 alin(1-3) din Anexa 1 la același act normativ.

Potrivit celor invocate, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să impună societății majorarea prețurilor de transfer aferente vânzărilor de produse fabricate către persoane afiliate în condițiile în care, pe de o parte nu a solicitat societății dosarul prețurilor de transfer și, pe de altă parte, nu a stabilit dacă prețurile practicate de societate în cadrul vânzărilor de bunuri între părți afiliate sunt sau nu la nivel de piață, fiind încălcate prevederile legale pentru efectuarea ajustării prețurilor de transfer.

De asemenea, societatea consideră abuzivă și eronată ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală pe fiecare an din perioada 2009 – 2014 la nivelul de profitabilitate ales de către acestea (3,4%), ignorând materialul prezentat de care, deși nu se dorește a fi un dosar al prețurilor de transfer, este un material

care explică în mod sintetic respectarea principiilor de prețuri de transfer în cadrul activității de producție realizată pentru grup.

În ceea ce privește nivelul de profitabilitate de 3,4% societatea susține că este nivelul pentru ajustarea profitabilității la nivel de piață în anul 2014, nu este prevăzut în contract, iar organele de inspecție fiscală au stabilit această cotă procentuală pe baza unor speculații, inclusiv privind evoluția industriei și nu în baza unei analize, astfel că nu se justifică sub nicio formă adaosul comercial de 3,4%.

Societatea arată că din materialul furnizat rezultă că profitabilitatea obținută se încadrează, în fiecare an, în intervalul intercuartilar ceea ce susține că societatea a fost remunerată la nivel de piață în fiecare an fiscal din 2010 până în anul 2014 și nu s-ar fi impus ajustări. De asemenea, aceeași prezentare susține și respectarea principiului prețului de piață în cadrul tranzacțiilor efectuate cu societăți afiliate în anul 2009 când criza economică a condus la o scădere dramatică a vânzărilor la nivelul grupului care a afectat direct și indirect activitatea societății însă prin ajustările de prețuri de transfer i-a fost asigurată o rentabilitate minimă la nivel de piață.

De asemenea, contestatara susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să demonstreze existența unor situații în care prețurile de transfer ale acesteia nu corespund cu nivelul de piață or, s-a procedat la ajustarea profitabilității fără să se fi indicat raportarea la vreun nivel de piață stabilit în baza unei analize de comparabilitate.

În ceea ce privește metoda aplicată pentru ajustarea prețurilor de transfer contestatara susține că este eronată și neconformă cu legislația României, respectiv art.11 alin.(2) din Codul fiscal și pct.24 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin ajustarea efectuată s-au stabilit în mod eronat venituri suplimentare prin includerea unor elemente ce țin de activitatea financiară a societății în calculul bazei de costuri aferente activității de producție efectuată pentru grup în contradicție cu principiile OECD în domeniul prețurilor de transfer.

Astfel, contestatara arată că prețurile de transfer practicate pentru vânzarea de produse către părțile afiliate costurile de fabricație plus un adaos la aceste costuri care cuprind costurile variabile, fixe și cheltuielile operaționale și administrative. Contractul încheiat cu .X. stabilește costul de fabricație și precizează că sunt excluse din costurile rambursabile anumite tipuri de costuri cum sunt cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor contractate, cheltuiala cu impozitul pe profit și altele. Lista de costuri care nu sunt considerate rambursabile în baza contractului de producție (dobânzi, impozit, costul deșeurilor) nu trebuie văzută ca o listă formală care să țină cont de toate costurile societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au înțeles că este nevoie să excludă din baza de costuri aferentă vânzărilor către anumite societăți afiliate anumite costuri care nu au legătură cu activitatea de producție (ex. costurile cu serviciile furnizate de .X. prin centrul local de inginerie în baza contractului separat de prestări servicii) deși contractul nu prevede acest fapt.

Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală au susținut că impactul diferențelor de curs valutar rezultate din contractele hedging/forward încheiate cu societăți din grup este atribuibil activității de producție cu toate că aceste tranzacții au avut loc în baza unor înțelegeri contractuale de sine stătătoare separat de contractul de producție și sunt aferente activităților financiare astfel, principiul de calcul aplicat este eronat.

Prin includerea în calculul ajustării prețurilor de transfer pentru activitatea de producție a cheltuielilor/pierderilor din diferențe de curs valutar organele de inspecție fiscală au ignorat natura financiară a cheltuielilor respective în neconcordanță cu principiile aplicabile în domeniul prețurilor de transfer care prevăd stabilirea profitabilității tranzacțiilor separat de alte tranzacții, prin referință la tranzacții între părți independente.

De altfel, pe anul 2009 și pe anul 2014 societatea susține că a efectuat ajustări retroactive ale prețurilor de transfer pe baza analizelor efectuate la nivel de grup și prezintă un tabel cu rezultatele obținute de societate incluzând și ajustările de prețuri de transfer.

În ceea ce privește metoda utilizată, societatea susține că indicatorul care reflectă cel mai corect profitabilitatea este profitul operațional (OI) și nu EBIT cum eronat au prezentat organele de inspecție fiscală, EBIT fiind nepotrivit întrucât include alte elemente neatribuibile producției care ar trebui eliminate din calcul și invocă prevederile pct.2.77, 2.78, 2.79 și 3.9 din Liniile directoare OECD.

Ca urmare, societatea susține că tranzacțiile de hedging/forward încheiate cu societăți din grup nu pot fi atât de strâns legate de activitatea de producție încât să nu poată fi evaluate adecvat în mod separat, societatea considerând că trebuie evaluate separat.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au majorat veniturile prin includerea în calculul bazei de costuri a unor elemente de cost nerealizate și astfel supraestimate de societate prin înregistrarea în contabilitate a efectelor lunare nerealizate ale contractelor de hedging/forward. Astfel, începând cu data de 01.01.2012 a avut loc o modificare a politicii contabile cu privire la înregistrarea pierderilor/câștigurilor nerealizate din contractele de forward și anume de la această dată societatea a continuat să înregistreze pierderile/câștigurile realizate, dar să nu mai reflecte în balanța de verificare pierderi/câștiguri nerealizate, respectiv:

- până la 31.12.2011, lunar societatea evalua câștigul/pierdere nerealizat/ă din contractele forward în derulare cu scadența în viitor;
- câștigul nerealizat se evidențiază în contabilitate ca „*Alte creanțe*” (contul 267) în corespondență cu „*Alte venituri financiare*”;
- pierdere nerealizată se evidențiază în contabilitate ca „*Alte provizioane*” (contul 1518) în corespondență cu „*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele*” (contul 6812). Aceste cheltuieli erau încadrate de către societate ca reprezentând în fapt cheltuieli financiare.
- câștigurile și pierderile realizate la scadența contractelor forward erau evidențiate ca și intrări/ieșiri (contul 512) realizate de numerar din diferențe de schimb valutar (conturile 665 și 765).

De asemenea, diferențele de curs de schimb nerealizate din contractele de hedging înregistrate în mod eronat de societate în contabilitate până în anul 2012 au fost reflectate în contul de profit și pierdere fiind cuprinse în calculul profitabilității la nivelul EBIT pentru anii respectivi astfel, societatea considerand că organele de inspecție fiscală au procedat eronat incluzând în baza de costuri a unor elemente nerealizate înregistrate datorită aplicării unei politici contabile nepotrivite.

Totodată, contestatara reiterează explicațiile stipulate în punctul de vedere prezentat la discuția finală, și anume:

Deși la pag.9 din documentația prezentată organelor de inspecție fiscală se menționează EBIT societatea susține că pe anul 2014 analiza prețurilor de transfer s-a efectuat pe baza OI înregistrat de societate și nu prin raportare la valoarea EBIT (rezultatul înainte de cheltuielile cu dobânda și impozitele).

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia analiza efectuată de societate are la bază marja operațională de costuri și nu corespunde contractului de fabricație, societatea arată că acest contract nu face trimitere la indicatorul EBIT ci descrie mecanismul remunerației și oferă detalii despre costurile rambursabile.

Conform celor prezentate de organele de inspecție fiscală din documentele puse la dispoziție de societate reiese că aceasta a utilizat un interval de valori din căutarea unor activități de producție din Europa de Est și sunt prezentate o serie de date statistice (cuartile, mediana) fără a se indica sursa acestora. Societatea arată că documentația a fost transmisă organelor de inspecție fiscală pentru a oferi o imagine de ansamblu cu privire la analiza prețurilor de transfer și nu a intenționat să cuprindă toate datele ce trebuie incluse în dosarul prețurilor de transfer.

Referitor la precizarea organelor de inspecție fiscală că pentru anii 2013 și 2014 sunt incluse intervale de marje de costuri operaționale determinate pe mai mulți ani analizați, respectiv mediana de 1,8% pentru 2011 – 2013, respectiv mediana de 2% pentru 2012-2014, contestatara susține că prezentarea a fost furnizată proactiv și în scop informativ pe baza informațiilor și analizelor interne disponibile la momentul respectiv.

În ceea ce privește precizarea organelor de inspecție fiscală conform căreia utilizarea marjei la costurile operaționale și nu la nivelul EBIT este făcută pentru a elimina din calcul o serie de cheltuieli substanțiale generate de modul în care societatea operează cu devizele în tranzacțiile sale comerciale contestatara arată că impactul contractelor de hedging/forward nu ar trebui luat în considerare în analiza prețurilor de transfer, analiza profitabilității trebuie efectuată pe baza indicatorului profitului operațional (OI).

Față de cele prezentate, societatea solicită aplicabilitatea prevederilor art.276 alin.(2) lit.a) din Codul de procedură fiscală în sensul solicitării unui punct de vedere direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice sau a altor autorități întrucât consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat flagrant prevederile legislației privind prețurile de transfer.

2. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de cercetare-dezvoltare prestate de .X. .X. (denumită în prezenta decizie Universitatea), facturate societății în perioada mai 2012 - decembrie 2014, contestatara arată că a înregistrat cheltuieli cu servicii de cercetare- dezvoltare prestate de Universitate în baza Contractului nr..X./26 .03.2008 încheiat între Universitate și .X. KG (ulterior .X. .X. în calitate de succesor al .X. KG) și a Actului adițional nr.3 din 01.02.2012 la acest contract. Prin actul adițional, scopul serviciilor prestate de Universitate în beneficiul .X. .X. a fost extins pentru a acoperi și „*măsurători cu privire la tribologie dinamică în STL - Dinamica frecării și măsurarea uzurii în Sistemul Transmisie prin Lanț precum și cercetare și acțiuni corespunzător celor stipulate în Anexa C Descrierea Proiectului Tehnic Tribologie dinamică în STL*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de cercetare-dezvoltare facturate de Universitate nu sunt deductibile pe motiv că aceasta nu a prezentat documente care să justifice prestarea acelor servicii.

Contestatara susține că potrivit reglementarilor contabile în vigoare, factura este considerată document justificativ din punct de vedere contabil și deci a înregistrat în mod corect cheltuielile aferente facturilor emise de Universitate.

De asemenea, societatea arată că s-au aplicat în mod incorect prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul Fiscal, care face referire la limitarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile, în anumite cazuri, în lipsa unui contract scris întrucât în cadrul acestui proiect de cercetare mai amplu, societatea a acționat ca un intermediar pentru beneficiarul de drept, .X. .X. . Astfel, contestatara susține că a facturat în totalitate către .X. .X. costurile cu serviciile facturate pe numele său de către Universitate alături de alte costuri și mai mult, aceasta a aplicat și o marjă de 5% asupra acestor costuri.

De asemenea, susține că în cadrul proiectelor derulate cu Universitatea, are rolul de a supraveghea buna desfășurare a activităților de cercetare-dezvoltare efectuate de Universitate, respectiv trimite în mod regulat anumiți angajați ai săi pentru a evalua stadiile de desfășurare a proiectului și a discuta rezultatele cu reprezentanții Universității.

Mai mult, Directorul general al societății, Dl. .X. este de asemenea persoană de contact desemnată de beneficiarul final .X. .X. , pentru aprobarea și plata facturilor emise de Universitate, așa cum reiese din prevederile art.V din Actul adițional nr.3 din data de 01.02.2012 la Contractul de cercetare nr..X. din 26.03.2008.

Astfel, costurile înregistrate cu acest proiect:

- atât cele cu serviciile de cercetare-dezvoltare facturate de Universitate către societate și pe care consideră că este îndreptățită să le înregistreze;
- cât și cele aferente angajaților societății implicați în acest proiect - a se vedea în acest sens anexele la facturile emise de societate către beneficiar, cum ar fi cheltuieli cu salariile personalului societății implicat în acest proiect, cheltuieli de transport și/sau diurnă aferente etc., sunt facturate către beneficiarul de drept, respectiv .X. .X. , fiind aplicată la valoarea totală a acestora și o marjă de 5% la sumele astfel rezultate.

Societatea exemplifica cu factura nr..X. /05.12.2012 emisă de Universitate

care se corelează cu factura nr. X. /28.01.2013 emisă de societate către X. X. .

Astfel, societatea prezintă situația privind corelarea tuturor facturilor emise de Universitate către X. SRL, pentru care în mod eronat nu s-a acordat deductibilitate din punctul de vedere al impozitului pe profit, cu facturi emise de societate către X. X. , precum și copiile facturilor emise de Universitate și cele emise de X. SRL către X. X. .

Aplicarea marjei de profit la valoarea totală a cheltuielilor ocazionate de această activitate este un argument în plus pentru rolul pe care societatea îl are în acest proiect astfel că aceste costuri înregistrate în legătură cu serviciile prestate de Universitate au natura unor cheltuieli deductibile, fiind folosite în scopul obținerii unor venituri impozabile.

Din verificările organelor de inspecție fiscală a rezultat că serviciile achiziționate de la Universitate nu ar fi fost folosite în scopul realizării de venituri impozabile, neacordarea deducerii cheltuielilor generate de aceste achiziții de servicii fiind motivată prin aplicarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul Fiscal, care face referire la limitarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile, în anumite cazuri, în lipsa unui contract scris.

Ca urmare, societatea solicită admiterea la deducere a cheltuielilor cu serviciile în suma de X. lei facturate de Universitate și în consecința anularea deciziei de impunere.

X. , contestatara susține că în perioada 2010 - 2013 a înregistrat cheltuieli cu servicii prestate de X. în baza unui contract din noiembrie 2008 în legătură cu proiectul „*Mărirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 KV în zona DN 73 X. -X. : racorduri electrice și stație conexiuni și transformare 110KV X.* ”, în cadrul acestui proiect, X. fiind responsabilă și de proiectarea unei stații de transformare de 20 KV în beneficiul societății.

Societatea arată că incorect au invocat organele de inspecție fiscală prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul Fiscal, întrucât potrivit reglementărilor contabile în vigoare, factura este considerată document justificativ din punct de vedere contabil. Prin urmare, consideră că a înregistrat în mod corect cheltuielile aferente facturilor emise de X. .

De asemenea, societatea nu este de acord cu constatarea potrivit căreia nu este justificată prestarea efectivă a serviciilor de către X. pe motiv că nu există documente care să detalieze activitățile întreprinse de X. . Din punct de vedere documentar, societatea susține că în contractul încheiat cu X. sunt descrise în detaliu serviciile pe care prestatorul trebuia să le efectueze, între altele management de proiect, dirigenție de șantier, proiectare etc., cea mai importantă parte a acestor servicii fiind reprezentată de proiectare.

Având în vedere specificul activității societatea consideră că se poate justifica necesitatea realizării de către aceasta a obiectivului de investiție „*Mărirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 KV în zona DN 73 X. -X.* ”, în cadrul căruia s-au prestat și serviciile de proiectare de către furnizorul X. , în cadrul acestui proiect investițional fiind implicați numeroși furnizori ale căror servicii nu au fost contestate de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, societatea susține că realizarea acestui obiectiv a fost impusa de nevoile foarte mari de energie pentru a putea derula procesul de producție de către societate, investițiile realizate sunt reale, iar existența fizică ar fi putut fi cu ușurință verificată de organele de inspecție fiscală.

Societatea susține că întrucât nu a fost în măsură să facă disponibile imediat documente justificative pentru cheltuielile angajate nu ar fi trebuit să afecteze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate, arătând că a obținut o serie de documente suplimentare față de cele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală care sunt cuprinzătoare și semnificative, reprezentând schițe ale instalațiilor electrice necesare realizării obiectivelor de investiții realizate de .X. , proces verbal de recepție a lucrărilor semnat, care menționează reprezentanții .X. ce au făcut parte din comisia de recepție, corespondență cu .X. , proces verbal de custodie semnat și de reprezentanți ai .X. care au participat la predare-primire, precum și notificare trimisă în atenția societății și a reprezentantului .X. pentru aprobarea situațiilor de lucrări finale ale proiectului. Ca urmare, contestatara consideră că această documentație atestă participarea .X. în cadrul acestor proiecte și elimină orice dubiu cu privire la legitimitatea relațiilor contractuale dintre .X. și .X. .

Mai mult, susține că întrucât nu există nicio relație de afiliere din punct de vedere fiscal, juridic, economic și comercial între aceasta și prestatorul .X. , nu exista motive de a-l remunera pe acesta în schimbul unor servicii care nu au fost prestate și solicită admiterea ca deductibile integral a cheltuielilor cu serviciile în sumă de .X. lei facturate de .X. și anularea deciziei de impunere contestată.

C. IMPOZITUL PE VENITURILE PERSOANELOR NEREZIDENTE

Societatea susține că în perioada 2010 - 2014, a înregistrat în evidența contabilă și a plătit contravaloarea unor prestări de servicii IT facturate de .X. .X. în sumă totală de .X. lei, în baza contractului nr..X. februarie 2010 încheiat între cele două societăți.

Pe toată perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat existența certificatelor de rezidență fiscală ale .X. și nu a contestat acest fapt.

Societatea precizează că nu a reținut impozit pe veniturile persoanelor nerezidente întrucât a considerat că în baza Codului Fiscal, coroborat cu prevederile Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital nu se datora impozit în România în legătură cu veniturile obținute de .X. .

Organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu tratamentul aplicat de societate plăților către .X. pentru serviciile IT furnizate și au interpretat că aceste servicii ar fi în fapt redevențe reprezentând în fapt contravaloarea produselor software, utilizate de .X. SRL, puse la dispoziție de societatea din Germania. Pentru fiecare produs informatic (software) utilizat lunar în România, societatea din Germania a facturat o sumă pentru dreptul de folosință a respectivului program informatic, o redevență așa cum este ea definită art.7 alin.1) pct.28 lit.b) și art.124¹⁹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.2 alin.(1), (2), (3), (7) și (9) din HG nr.44/2004 privind

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe baza acestui raționament, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea ar fi trebuit să rețină 3% impozit pe veniturile din redevențe obținute de .X. conform convenției, stabilind impozit suplimentar de plată de .X. lei prin utilizarea sutei mărite și a cotei de impozitare de 3% stabilită de Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România - Germania.

Sumele achitate de .X. SRL către .X. reprezintă contravaloarea utilizării în cadrul .X. SRL a unor programe informatice ceea ce nu poate reprezenta decât contravaloarea unei redevențe așa cum se prevede art.12 alin.(3) al Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și RF Germania.

Contestatară invocă prevederile art.7 pct.28 și art.115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și punctul 2 alin.(4) HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și arată că potrivit Contractului nr..X. din 1 februarie 2010 :

- obiectul contractului constă în procurarea de către societate de produse IT, derularea de proiecte IT și cereri de modificare și service IT;
- prețul contractului este stabilit în funcție de volumul produselor achiziționate (respectiv în baza unităților de consum utilizate pe produs IT);
- în clauza 2.2. se face referire la produse IT utilizabile de către societate ce sunt cuprinse în completarea 2 la contract;
- în clauza 2.5. se face referire la procesul de abonare și dezabonare a utilizării produselor IT;
- proiectele IT, cererile de service și cererile de modificare se realizează de .X. în principal pe baza unor tarife orare, iar decontarea prestațiilor se realizează lunar în baza costurilor reale și a orelor prestate lunar;
- contractul este în vigoare pe termen nelimitat.

Societatea a achiziționat doar dreptul de a utiliza pentru activitățile proprii programele informatice puse la dispoziție de .X. , iar contractul nu conține nicio clauză cu privire la o potențială cesionare a drepturilor de autor aferente programelor informatice puse la dispoziție de .X. către societate și nici nu se prevede vreun drept al societății de a multiplica/distribui/modifica/adapta/dezvolta produsele software achiziționate/utilizate. Mai mult, conform contractului orice modificări ale programelor informatice utilizate de societate trebuie făcute de către .X. .

Totodată, precizează că există proceduri interne la nivelul .X. din care rezultă cu ușurință că orice modificare a produselor IT se face de către o echipă specializată de la nivelul .X. .

Prin urmare, atât timp cât nici o modificare nu se poate face la nivel local de către societate, consideră ca drepturile achiziționate în legătură cu produsele IT sunt limitate la instalarea și utilizarea acestora, chiar pe baza legislației fiscale românești, încadrarea serviciilor IT ca și redevențe nu ar fi posibilă, având în vedere drepturile și obligațiile ce deriva din contractul de prestări servicii încheiat.

De asemenea, societatea analizează tratamentul veniturilor obținute de .X. din România pe baza Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între

România și RF Germania și susține că nu au natura unei redevențe invocând în susținere prevederile art.118 alin.(1) și alin.(2) din Codul Fiscal întrucât în perioada 2010 - 2014 .X. a avut rezidența fiscală în Germania și a demonstrat acest lucru pe baza certificatelor de rezidență fiscală transmise.

Totodată, contestatara invocă comentariile OECD asupra Convenției Model de Evitare a Dublei Impuneri, potrivit cărora orice drepturi achiziționate în legătură cu programele informatice, în măsura în care aceste drepturi nu permit mai mult decât utilizarea eficientă a programului de către utilizatori nu ar trebui luate în considerare în scopul impozitării acestora ca și redevențe. În aceste situații, recomandarea OECD este ca plățile aferente unor astfel de tranzacții să fie tratate ca profituri ale întreprinderii conform art.7 al convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Prin urmare, având în vedere drepturile și obligațiile ce decurg din contract, contestatara concluzionează ca plățile efectuate pentru serviciile IT nu au natura unor redevențe potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri deci nu ar trebui să facă obiectul reținerii la sursa a impozitului în România, fiind neimpozabile în România conform convenției, întrucât .X. nu desfășoară activități în România prin intermediul unui sediu permanent, pentru veniturile sale obținute de pe teritoriul României din prestarea de servicii IT, acest drept revenind statului de rezidență, Germania.

De asemenea, societatea arată că invocarea prevederilor art.124¹⁹ din Codul Fiscal care sunt aplicabile doar în cazul plăților de redevențe între societăți asociate și sunt o transpunere a definițiilor prevăzute la art.2 din Directiva 2003/49/CE a Consiliului, din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare aplicabil plăților de dobânzi și redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite. Aceste prevederi nu sunt relevante în situația de față, întrucât societatea susține ca nu a tratat plățile către .X. drept redevențe conform acestei directive și nu a aplicat scutirea de impozit prevăzută de aceasta.

Mai mult, chiar dacă societatea ar fi dorit să beneficieze de aceste facilități aplicabile în cazul plăților de redevențe între societăți asociate din state membre diferite, se poate observa că plățile pentru serviciile IT nu se califică drept redevențe conform definiției de la art.124¹⁹: „*termenul redevențe înseamnă plățile de orice fel primite pentru folosirea sau concesiunea oricărui drept de autor inclusiv asupra filmelor de cinematograf și software*”. Această definiție este similară cu cea prevăzută de art.7 din Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și RF Germania.

Ca urmare, contestatara solicită admiterea contestației pentru impozitul pe veniturile nerezidenților suplimentar de plată în suma de .X. lei pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii.

D. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

În ceea ce privește TVA, societatea înțelege să își întemeieze contestația pe legislația fiscală internă, dar și pe directivele europene care reglementează sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în contextul aderării României la UE, România obligându-se printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în

domeniul TVA, precum și deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene ce trebuie urmate de autoritățile fiscale din România în vederea aplicării uniforme a legii de TVA, ținându-se cont și de circumstanțele concrete ale fiecărui caz în parte.

De asemenea, societatea susține ca Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, prevede în mod expres că *"în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene"* și trebuie să se țină cont de prevederile art.4 din Tratatul privind Uniunea Europeană.

1. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei pentru livrările intracomunitare de bunuri către .X. , societatea susține că în perioada ianuarie - martie 2014 a efectuat livrări intracomunitare de bunuri din România în Italia către .X. , cu codul de TVA din Italia, iar codul de TVA din Italia a fost emis în data de 27.03.2014.

Contestatară invocă prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal potrivit cărora sunt scutite de TVA livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, coroborate cu prevederile art.125¹ alin.(1) punctul 11 și ale art.161² din Codul Fiscal, susținând că dispozițiile art.143 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal transpun în cuprinsul Titlului VI din Codul Fiscal dispozițiile corespondente din Directiva 2006/112/CE privind scutirea de TVA aplicabilă livrărilor intracomunitare de bunuri.

Prin urmare, societatea susține că art.143 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal trebuie interpretat și aplicat în lumina dispozițiilor corespondente din Directiva de TVA pe care le regăsim la art.138 alin.1 din Directivă conform cărora: *„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”*

Astfel, societatea arată că scutirea de TVA în cazul livrării intracomunitare de bunuri nu este condiționată de comunicarea către vânzător a numărului de TVA valid al cumpărătorului, emis de autoritățile fiscale din alt stat membru, ci de calitatea de persoană impozabilă a cumpărătorului, indiferent de înregistrarea de TVA a acestuia sau de valabilitatea numărului de TVA pe care îl deține, aceasta fiind modalitatea corectă de interpretare și aplicare a dispozițiilor privind scutirea livrărilor intracomunitare și prin prisma *"efectului direct"* pe care dispozițiile Directivei de TVA îl au în dreptul intern al oricărui stat membru UE.

În susținere contestatară invocă decizia CJUE în cauza VSTR C-587/10 conform căreia acordarea scutirii nu poate fi refuzată în situația de față strict pentru că nu s-a prezentat un număr de TVA valid al cumpărătorului - .X. , în condițiile în care furnizorul (fiind de buna credință, a acționat dând dovadă de diligență și a luat toate măsurile necesare, la un nivel rezonabil, pentru obținerea numărului de TVA) nu este în măsură să obțină numărul de TVA al cumpărătorului, dar pune la dispoziție alte informații suficiente pentru a demonstra

că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă acționând ca atare.

De asemenea, susține că noțiunea de "persoană impozabilă" nu este definită de Directiva de TVA prin prisma existenței unui număr de TVA al persoanei în cauză, ci conform art.127 alin.(1) din Codul Fiscal, o entitate putând avea statut de persoană impozabilă chiar și fără să aibă alocat un număr de TVA. Mai mult, o persoană impozabilă poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achiziții efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA (pct. 45 alin.(1) din Normele metodologice aferente art.145 din Codul Fiscal) ceea ce confirmă statutul său de persoană impozabilă indiferent de deținerea unui număr de TVA. În plus, art.153 din Codul Fiscal și Normele metodologice de aplicare ale acestora cu privire la înregistrarea de TVA din oficiu menționează că: „*organele fiscale competente vor înregistra din oficiu persoanele impozabile obligate să se înregistreze în scopuri de TVA*”, ceea ce dovedește încă o dată că statutul de persoană impozabilă nu depinde în sine de existența unui număr de TVA.

În legătură cu acest aspect, societatea susține că .X. este partenerul din grup cu care societatea derulează cea mai mare parte din volumul operațiunilor sale de vânzare, .X. fiind o persoană impozabilă care cumpără produsele finite ale societății și le revinde către alte entități din grup sau direct către cumpărătorii finali. Livrările către .X. (ca transfer al dreptului de a dispune asupra bunurilor ca și proprietar) se derulează în mod constant, indiferent de statul membru către care se transportă bunurile produse în România și indiferent de statul membru care a emis numărul de TVA al .X. folosit pentru fiecare livrare în parte. Astfel, existența entității .X. și statutul său de persoană impozabilă care desfășoară activități economice sunt aspecte incontestabile, chiar dacă din punct de vedere administrativ emiterea numărului de TVA de către autoritățile din Italia a necesitat o perioadă de timp mai lungă și acesta nu a fost disponibil în perioada ianuarie-martie 2014.

Mai mult, societatea arată că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în traducere autorizată în limba română, un document emis de autoritățile fiscale din Italia ce menționează că la data de 09.01.2014 .X. avea alocat un număr de TVA din Italia și anume .X. , pe care îl retransmite ca anexă la contestație.

Prin absurd, chiar dacă ar accepta că .X. nu ar fi avut alocat un număr de TVA italian în perioada ianuarie - martie 2014, lipsa numărului de TVA în perioada de debut al anului 2014 până la momentul emiterii acestuia de către autoritățile din Italia nu echivalează cu faptul că .X. nu ar fi fost persoană impozabilă în acea perioadă.

Totodată, în aceeași ipoteză în care .X. nu ar fi avut alocat un număr de TVA italian în perioada ianuarie - martie 2014, societatea susține că nici Codul Fiscal, la art.143 alin.(2) și nici Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.1441 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu prevăd ca și condiție pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrărilor intracomunitare ca beneficiarul livrării de bunuri să furnizeze un cod valid de TVA

din statul membru în care ajung bunurile. Mai mult, atât Codul Fiscal (art.132¹ alin. (2), cât și Directiva de TVA prevăd că în cazul în care un furnizor comunică un cod valid din alt Stat Membru decât cel în care bunurile au fost transportate, atunci locul achiziției intracomunitare de bunuri se mută în statul membru care a emis respectivul cod de TVA.

În situația de față .X. este înregistrat în scopuri de TVA în mai multe state membre (de exemplu în Germania .X. este înregistrată în scopuri de TVA sub numărul DE.X.), iar aceste coduri de TVA au fost comunicate societății în cazul altor livrări intracomunitare de bunuri astfel că, nu există niciun dubiu privind calitatea de persoana impozabilă a .X. . Având în vedere că numărul de TVA a fost emis cu întârziere de către autoritățile fiscale din Italia din motive obiective (procedura de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor impozabile) contestata susține faptul ca societatea nu a putut din motive obiective să obțină numărul de TVA al partenerului său, deși a demonstrat că partenerul este persoană impozabilă.

Luând în considerare cele expuse mai sus, în special decizia CJUE în cauza VSTR C-587/10 în care se regăsește o stare de fapt similară cu cea a societății, contestata susține că nu datorează TVA suplimentară stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei și solicită anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere pentru această sumă.

2. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de la .X. , societatea susține că, în perioada decembrie 2012 - decembrie 2014, a înregistrat cheltuieli cu servicii de cercetare-dezvoltare prestate de Universitate în baza contractului încheiat între aceasta din urmă și .X. KG (ulterior .X. .X. în calitate de succesor al .X. KG), cheltuielile fiind facturate ulterior către beneficiarul final respectiv .X. .X. în calitate de succesor.

Societatea contestată consideră eronată invocarea de către organele de inspecție fiscală a unor prevederi din domeniul legislației privind impozitul pe profit în ceea ce privește condiționarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor prestări de servicii de existența unor contracte între părți, fiind irelevante.

Astfel, prin contestație se arată că dreptul de deducere a TVA se exercită în condițiile art.145 și art.146 din Codul Fiscal și nu poate fi limitat prin impunerea unor condiții care nu sunt expres prevăzute de aceste articole de lege.

De asemenea, contestata precizează că aceste cheltuieli cu serviciile au constituit elemente de cost avute în vedere la stabilirea prețului serviciilor facturate de societate cu aplicarea prevederilor art.133 alin.(2) din Codul Fiscal către beneficiarul final (conform contractului) respectiv, .X. .X. .

Societatea prezintă ca exemplu, factura nr..X. /05.12.2012 emisă de Universitate care se corelează cu factura nr..X. /28.01.2013 emisă de societate către .X. .X. , precum și situația privind corelarea tuturor facturilor emise de Universitate către .X. , pentru care în mod eronat nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA, cu facturi emise de societate către .X. .X. , precum și copiile facturilor emise de Universitate și cele emise de .X. către .X. .X. .

Astfel, societatea susține că îndeplinește, atât condițiile de formă, cât și pe cele de fond prevăzute la articolele 145 și 146 din Codul Fiscal pentru existența și exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor de la Universitate.

Totodată, societatea arată că din verificările organelor de inspecție fiscală nu a rezultat că serviciile achiziționate de societate de la Universitate nu ar fi fost folosite în scopul realizării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA sau că facturile ar fi fost întocmite greșit, dreptul de deducere a TVA aferenta acestor achiziții de servicii fiind respins prin invocarea în mod incorect a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul Fiscal, care face referire la limitarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile, în anumite cazuri, în lipsa unui contract scris.

În concluzie, contestatara solicită organului de soluționare să confirme dreptul de deducere a TVA și să dispună anularea deciziei de impunere pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. , contestatara susține că în perioada 01.12.2012 – 31.12.2013, a înregistrat cheltuieli cu servicii prestate de .X. în baza unui contract din noiembrie 2008 în legătură cu proiectul „*Mărirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 KV în zona DN 73 .X. - .X. : racorduri electrice și stație conexiuni și transformare 110KV .X.* ”, în cadrul acestui proiect, .X. fiind responsabilă și de proiectarea unei stații de transformare de 20 KV în beneficiul .X. .

Contestatara arată că îndeplinește, atât condițiile de formă (existența unei facturi corecte), cât și pe cele de fond (folosirea achiziției în legătură cu operațiunile proprii care dau drept de deducere) prevăzute la articolele 145 și 146 din Codul Fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA întrucât realizarea acestui obiectiv a fost impusă de consumul înalt de energie necesar pentru derularea procesului de producție. Investițiile realizate au fost finalizate și puse în funcțiune, iar existența lor a putut fi constatată de organele de inspecție fiscală și sunt folosite în legătura directă cu unitatea de producție a societății,

Faptul că societatea nu a putut prezenta în timpul inspecției fiscale documente justificative cerute de legislația privind impozitul pe profit pentru cheltuielile angajate în baza contractului cu .X. nu echivalează cu neîndeplinirea condițiilor de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, atât timp cât există alte fapte și documente din care rezultă îndeplinirea acestor condiții.

Astfel, serviciile au fost prestate de .X. în baza contractului încheiat între .X. și societate care menționează în mod detaliat activitățile pe care .X. le-a prestat (proiectare generală, monitorizarea execuției proiectului, etc. conform art.3 din contractul încheiat) și prețul agreeat pentru acestea.

Societatea invocă în susținere Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1261/12.03.2014, în care instanța a statuat “*Având în vedere marea diversitate a serviciilor legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate*” susținând că prestarea efectivă a serviciilor poate fi dovedită cu orice mijloc de probă relevant și util în raport cu specificul serviciului prestat.

Având în vedere că serviciile prestate de .X. în cadrul proiectului au constat în servicii de proiectare generale, management de proiect și monitorizarea construcției ca mijloace de probă suplimentare față de cele prezentate la inspecția fiscală societatea a atașat la prezenta contestație următoarele documente:

- documentația tehnică aferentă proiectului, elaborată de .X. (de exemplu schițe

ale instalațiilor electrice necesare realizării obiectivelor de investiții ale .X. SRL realizate de .X.) care dovedește desfășurarea activității de proiectare generală;

- documentația privind realizarea lucrărilor/fazelor de proiect (de exemplu procesul verbal de recepție a lucrărilor semnat care menționează reprezentanții .X. ce au făcut parte din comisia de recepție);
- corespondență cu .X. ;
- proces verbal de custodie semnat și de reprezentanți ai .X. (în cazul de față ing. .X.);
- o notificare trimisă în atenția societății și a reprezentantului .X. pentru aprobarea situațiilor de lucrări) care dovedesc rolul societății .X. în activitatea de monitorizare și management de proiect.

De asemenea, societatea arată că prețul pentru serviciile prestate de .X. este un preț forfetar (nu este stabilit în funcție de implicarea unor persoane în proiect, timpul petrecut de acestea și ratele orare aferente) și deci facturile nu pot fi însoțite de rapoarte de lucru care să puncteze timpul petrecut pe proiect de persoanele implicate și costurile generate de activitatea acestora astfel că prestarea efectivă a serviciilor nu poate fi apreciată strict prin raportare la un anumit document, ci rezultă dintr-un ansamblu de documente (inclusiv contracte, facturi, procese-verbale de recepție a lucrării) și fapte care, împreună cu dovada finalizării proiectului demonstrează implicarea .X. în proiect și realizarea serviciilor de proiectare generală, management de proiect și monitorizare a construcției.

Contestatară consideră irelevantă argumentația organelor de inspecție fiscală cu privire la lipsa situațiilor de lucrări care ar fi determinante pentru a demonstra realizarea activităților desfășurate de .X. întrucât legislația românească în domeniul TVA nu limitează dreptul de deducere a TVA al unei persoane impozabile în funcție de disponibilitatea unor documente adiționale, altele decât facturile. Mai mult, situațiile de lucrări prevăzute la art.134¹ din Codul Fiscal sunt relevante din perspectiva determinării faptului generator al achizițiilor și livrărilor și respectiv al exigibilității TVA, aceste documente nefiind determinante pentru existența sau justificarea achizițiilor realizate, aspect care rezultă fără echivoc din prevederile exprese ale art.146 din Codul Fiscal care nu face referire la necesitatea deținerii situațiilor de lucrări pentru justificarea serviciilor achiziționate din punct de vedere a TVA și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

Condițiile suplimentare impuse de organele de inspecție fiscală duc la încălcarea principiului proporționalității consacrat în domeniul fiscalității și în jurisprudența CJUE.

Totodată, autoritățile fiscale au constatat aplicarea TVA la serviciile facturate de .X. prin mecanismul taxării inverse dar, au negat dreptul de deducere a TVA deductibile aferentă taxării inverse, ceea ce a condus la un TVA datorat egal cu suma de TVA colectată aferentă taxării inverse.

Obligația de plată a TVA nu poate exista în lipsa unui serviciu sau a unei livrări de bunuri, câtă vreme în virtutea legislației de TVA numai livrările de bunuri și prestările de servicii sunt supuse TVA. Dacă serviciile cuprinse în facturile emise de .X. pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere nu ar fi fost prestate, atunci nu ar fi existat nici obligația de a plăti TVA de 24% prin mecanismul taxării inverse

prevăzut la art.157 alin.(2) din Codul Fiscal și, pe cale de consecință, nu s-ar pune nici problema dreptului de deducere a TVA pe care autoritățile fiscale l-au contestat.

În baza principiilor de TVA invocate în mod constant în jurisprudența CJUE, refuzarea dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental al neutralității TVA și nu poate fi făcută atât timp cât nu există dovezi obiective că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Prin urmare, autoritățile fiscale competente ar trebui să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere a făcut parte dintr-un caz de fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări. Mai mult, este obligația autorității fiscale care invocă lipsa dreptului de deducere a TVA de a identifica și prezenta aceste dovezi obiective de fraudă.

În situația de față nu s-a pus în discuție existența unor elemente de abuz sau rea-credință în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA de către societate în legătură cu achizițiile de servicii de la .X. și organul de inspecție fiscală nu a identificat nicio dovadă obiectivă care să indice existența vreunei fraude pe lanțul de livrări, a se vedea printre altele, cauza. C-285/11 Bonik EOOD.

În concluzie, societatea arată că este absurdă și contrară prevederilor Codului fiscal concluzia organelor de inspecție fiscală conform căreia din documentele prezentate și din situația de fapt constatată nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor facturate de .X. .

Suplimentar față de argumentele prezentate la pct.2 și 3, societatea invocă pct.67 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal care menționează câteva dintre principiile stabilite în jurisprudența europeană privind dreptul de deducere a TVA, care sunt obligatorii pentru statele membre de la momentul aderării la Uniunea Europeană, respectiv de la 1 ianuarie 2007 în cazul României, astfel:

- dreptul de deducere a TVA constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA, în principiu nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte, chiar dacă exploatarea efectivă a activității de către persoana impozabilă ar începe ulterior;
- pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond (se are în vedere prevalența condițiilor de fond asupra celor de formă);
- organele fiscale pot refuza dreptul de deducere a TVA dacă se stabilește cu dovezi obiective că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

De asemenea, se invocă jurisprudența CJUE, respectiv cauza C-285/11 Bonik EOOD, par.40, care precizează că *„dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA săvârșită de furnizor sau de un alt operator*

care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări" anularea dreptului de deducere reprezintă o excepție de la aplicarea principiului fundamental al sistemului de TVA.

În ceea ce privește condițiile de fond și condițiile de formă care determină deductibilitatea TVA, societatea invocă paragrafele 40-42 din decizia CJUE în cauza C-590/13 Idexx Laboratories Italia și paragrafele 58 și 59 din decizia CJUE în cauza C-183/14 Salomie, Oltean), în care CJUE a făcut următoarele mențiuni:

În cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept. În această privință, trebuie precizat că cerințele de fond ale dreptului de deducere sunt cele care reglementează temeiul însuși și sfera de aplicare a acestui drept, astfel cum sunt prevăzute la articolul 17 din a șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere” (corespondentul art.17 din Directiva a 6-a sunt art.168 din Directiva 2006/112/CE) - condițiile de fond sunt prevăzute de Codul fiscal la art.145 alin.(2).

Cerințele de formă ale dreptului menționat reglementează, în schimb, modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului TVA, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare. Aceste cerințe figurează la articolele 18 și 22 din a șasea directivă (corespondentul art.18 și 22 din Directiva a 6-a sunt art.178, 213 și 242 din Directiva 2006/112/CE) - condiția de formă privind deținerea unei facturi corect întocmite este prevăzută de Codul Fiscal la art.146 alin.(1) lit.a). Astfel, atunci când autoritatea fiscală deține informațiile necesare pentru a stabili că au fost îndeplinite condițiile de fond (condiția ca bunurile și serviciile să fie utilizate în scopul operațiunilor supuse taxării s-au operațiunilor care dau drept de deducere a TVA), aceasta nu poate, în legătură cu dreptul persoanei impozabile de a deduce acea taxă, să refuze acest drept pentru simplul fapt că una sau mai multe dintre condițiile de formă nu au fost îndeplinite.

În acest sens este și decizia CJUE în cauza C-183/14 Salomie, Oltean care precizează că măsurile pe care Statele Membre le pot adopta în conformitate cu articolul 273 din Directiva de TVA pentru a asigura colectarea corectă a TVA și a preveni evaziunea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să contravină neutralității TVA. Prin urmare, faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării. O asemenea practică depășește totodată ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și prevenirea evaziunii fiscale, în sensul articolului 273 din Directiva de TVA.

Cu atât mai mult nu se poate limita dreptul de deducere pe motiv că societatea nu este parte la contractul încheiat între .X. și .X. - existența unui contract scris nefiind o condiție de formă pentru exercitarea dreptului de deducere

conform Directivei de TVA.

Dreptul de deducere a TVA nu poate fi limitat în condițiile în care societatea a dovedit, inclusiv cu tipurile de documente menționate la art.21 alin.(4) lit. m) din Codul Fiscal că serviciile au fost în mod efectiv prestate.

4. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei ajustată pentru bunuri de capital neutilizate, societatea susține că organele de inspecție fiscală au ajustat TVA deductibilă invocând art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul Fiscal în legătură cu:

- un bun mobil (echipament de producție care nu a fost efectiv folosit în activitatea societății din cauza lipsei de comenzi - TVA ajustată în valoare de .X. lei) - Utilajul de frezat .X. ;

- un bun imobil (hala de producție parțial neutilizată pe parcursul anului 2014 - TVA ajustată în valoare de .X. lei) - Hala nr.4 aferentă segmentului K/08/2 Rulmenți de sprijin și de rotire, pe motiv că bunurile de capital au fost folosite *"integral sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice"*.

Contestatară invocă prevederile art.149 alin.(4) din Codul Fiscal și susține că nu se regăsește în ipotezele care impun ajustarea TVA dedusă inițial, în situația unei investiții în curs care nu s-a mai materializat, respectiv în situația în care din cauza anulării unor proiecte o hală de producție nu a mai folosită în întregime.

Mai mult, din exemplele și clarificările oferite de Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu rezultă că legiuitorul ar fi avut intenția să limiteze dreptul de deducere a TVA și în situația în care proiectele pentru care s-au realizat bunurile de capital nu s-au materializat.

În ceea ce privește ajustarea pentru echipamentul achiziționat de la .X. (bunul mobil), societatea susține următoarele:

- organele de inspecție fiscală nu au investigat situația de fapt relevantă din punct de vedere fiscal în legătură cu echipamentul în cauză;
- chiar dacă situația echipamentului ar fi fost corectă, tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală încalcă dispozițiile Codului Fiscal, astfel:

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a realizat o investiție în acest echipament în perioada 2007 - 2010, perioadă în care ar fi dedus TVA de 19%. Mai mult, consideră o ajustare contabilă (deprecierea în totalitate a echipamentului din motive pur economice - lipsa încărcării în viitor) ca fiind echivalentă cu un eveniment care ar impune ajustarea TVA *„După cum se poate observa, .X. a depreciat în totalitate acest bun de capital, pentru care a dedus TVA aferentă pe perioada investiției (2007-2010), dar nu a procedat la ajustarea TVA aferente acestei achiziții”*.

Această afirmație este falsă și nu este susținută cu nicio dovadă, de vreme ce societatea susține că a plătit avansuri către producătorul german și a suportat și plătit TVA conform legislației din Germania, echipamentul nefiind niciodată livrat fizic în România. Societatea susține că nu a evidențiat și nu a dedus niciodată TVA de 19% în legătură cu acest echipament, nici prin evidențierea TVA românesc efectiv colectat de furnizor prin factură și nici prin taxare inversă or, organele de inspecție fiscală nici nu au verificat jurnalul de achiziții ca să poată stabili dacă societatea ar fi dedus TVA în legătură cu această achiziție.

Practic, este vorba de o achiziție care nu are locul în România, conform

art.132 din Codul Fiscal și în consecință, nu se poate stabili nicio consecință fiscală de TVA în România în legătură cu acest echipament.

De altfel, chiar organele de inspecție fiscală menționează că „*agentul economic nu a procedat la punerea în funcțiune a acestui mijloc fix, el nemaifiind nici măcar adus în spațiul de producție din localitatea .X. , jud. .X.* ”.

Ca urmare, societatea susține că deficiențele constatate de organele de inspecție fiscală și ajustarea de TVA pentru aceasta investiție nu are obiect. Pentru a proba cele susținute societatea a obținut și o confirmare din partea furnizorului său că utilajul respectiv a făcut obiectul unei livrări locale în Germania care nu a fost luată în considerație de organele de inspecție fiscală la analizarea punctului de vedere depus.

În plus, contestatara precizează că facturile de achiziție a utilajului, în sumă de .X. lei (pentru care a fost despăgubită de .X.) au fost incluse în deconturile sale de TVA din Germania depuse pentru lunile februarie 2009 și mai 2010 pe care le anexează, precum și o reconciliere a facturilor cu deconturile de TVA germane în care au fost înregistrate.

Mai mult, activitățile societății în anii 2009 și 2010 care intră în sfera legislației de TVA din Germania au fost verificate și de autoritățile fiscale din Germania, acestea nesemnaland nicio problemă în legătură cu facturile primite de la furnizorul .X. . Ca mijloc de probă, anexează la contestație deciziile emise de autoritățile fiscale din Germania astfel că, facturile în cauză, nefiind emise în legătură cu livrări supuse TVA în România nu au fost declarate de societate sub codul său de TVA românesc.

Societatea arată că în situația în care, prin absurd, ar admite că a existat un echipament livrat în România pentru care ar fi dedus TVA românesc de 19%, ajustarea de TVA de 3/5 din valoarea investiției nu are niciun temei legal pentru că încalcă dispozițiile exprese ale Codului Fiscal.

Conform art.149 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal „*bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.125*1 alin.(1) pct. 3*” și anume „*orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mat mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu*” or, așa cum s-a menționat și în nota explicativă investițiile făcute de societate în acel echipament nu au fost niciodată finalizate prin recunoașterea unui activ corporal fix, investiția rămânând la stadiul de imobilizare în curs, bunul nefiind niciodată pus în funcțiune neputându-se vorbi de existența unui activ fix deținut pentru a fi utilizat în producție sau în orice alt scop indicat de Codul Fiscal în vederea definirii noțiunii de bun de capital.

De asemenea, contestatara precizează că temeiul legal prevede că perioada de ajustare începe de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate de lege, dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării. Având în vedere că bunul nu a fost niciodată finalizat de producător și nu a fost recepționat de societate pentru a fi pus în funcțiune, nu se poate considera că bunul a fost „*achiziționat*” sau „*fabricat*” în sensul art.149 alin.(3) lit.a) din Codul Fiscal în așa

fel încât să fi început perioada de ajustare a TVA.

Contestatară susține ca chiar dacă ar fi dedus TVA românesc în legătură cu investiția în cauză, aceasta și-ar fi păstrat dreptul de deducere exercitat inițial în baza pct.45 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, societatea susține că dreptul de deducere a TVA se păstrează în cazul în care investiția este abandonată din motive economice justificate (încetarea unor activități de producție nerentabile, ca urmare a conjuncturii pieței). Astfel, conform pct.45 alin.(6) din Normele metodologice aferente art.145 din Codul Fiscal „*În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art.145 alin.(2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO) împotriva Statului Belgian[...]*”.

Prin urmare, menținând ipoteza conform căreia prin absurd societatea a dedus TVA românesc de 19%, ajustarea TVA în baza art.149 din Codul Fiscal nu ar fi legală având în vedere motivele economice justificate, determinate de conjunctura pieței și încetarea unor activități de producție nerentabile, care au făcut ca investiția să nu se finalizeze, așa cum s-a detaliat în Nota explicativă dată de societate în timpul inspecției fiscale.

Referitor la ajustarea TVA pentru bunul imobil Hala nr.4 utilizat parțial în scopuri economice ca urmare a sistării activității justificate în detaliu în Nota explicativă dată de societate în timpul inspecției fiscale, contestatară susține că organele de inspecție fiscală au ajustat TVA pentru aproximativ 60% din suprafața halei pe motiv că începând cu decembrie 2014 hala a fost doar parțial folosită în activități economice (depozitare de bunuri și producție).

În acest sens, contestatară precizează că deși activitatea de producție a fost sistată (parțial), bunul de capital a continuat să existe (acesta nu a fost casat), iar ajustarea de TVA a fost efectuată strict pe motiv că bunul imobil este parțial inutilizat în fapt (situație similară activelor puse în conservare). Or, împrejurarea în care un bun de capital nu este utilizat la un moment dat nu echivalează cu faptul că acest bun de capital este folosit de persoana impozabilă integral sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice.

Dacă dreptul de deducere a TVA se păstrează (a se vedea spețele analizate în cazurile C-110/94 INZO și C-37/95 Ghent Coal Terminal NV) societatea consideră că nu se poate susține obligația de a ajusta TVA în legătură cu hala de

producție care temporar nu este folosită în totalitate în activitatea de producție, care (spre deosebire de spetele analizate în cazurile C-110/94 INZO și C-37/95 Ghent Coal Terminal NV) a fost folosită în activitatea de producție, în prezent fiind folosită parțial și va mai putea fi folosită în viitor în vederea desfășurării de operațiuni taxabile. Această concluzie este pe deplin justificată, având în vedere că inutilizarea temporară a fost consecința unei situații economice nefavorabile și asupra căreia societatea nu a avut niciun control, condiție în care păstrarea dreptului de deducere nu poate duce la riscul de fraudă sau de abuz.

Societatea susține că în legătură cu dispozițiile art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal se impun clarificări suplimentare privind noțiunea de „*activități economice*” în condițiile în care în mod inexplicabil, fără nicio susținere legală, organele de inspecție fiscală au constatat ca hala de producție pentru care s-a operat ajustarea, a fost folosită în alte scopuri decât pentru activități economice:

- ajustarea TVA dedusă inițial pentru un bun de capital se impune în situația în care, ulterior, în cadrul perioadei de ajustare, bunul de capital este folosit pentru „*alte scopuri decât activitățile economice*”;

- noțiunea de activitate economică presupune „*activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii [...]. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate*” conform art.127 alin.(2) din Codul Fiscal;

- actele preparatorii sunt considerate parte a activității economice: „*activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice*” conform pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- acte legate de transferul activității (necesare în contextul încetării activității) sunt considerate parte a activității economice „*în ceea ce privește transferul activității (totalității activelor și/sau pasivelor aferente unei afaceri), CJUE a statuat că în cazul în care persoana impozabilă nu mai realizează tranzacții după utilizarea serviciilor achiziționate în acest scop (n.n. servicii necesare în contextul ransferului activității), costurile cu serviente în cauză trebuie considerate ca fiind parte din activitatea economică a afacerii privite în ansamblu înainte de transfer și persoane/ trebuie să îi fie recunoscut dreptul de a deduce TVA*” așa cum se precizează în cazul C-137/02 Faxworld, paragraful 39);

- actele legate de încetarea activității sunt și ele considerate parte a activității economice „*O persoană care și-a încetat activitatea economică, dar care - în virtutea contractului de închiriere care nu conține clauza de reziliere - continuă să plătească chiria în legătură cu spațiul folosit (n.n. în trecut) pentru acea activitate trebuie considerată persoană impozabilă (n.n. statut recunoscut doar persoanelor care desfășoară activități economice) (...) și este îndrituită să deducă TVA în legătură cu sumele astfel plătite, cu condiția să existe o legătură directă și imediată între plățile făcute și activitatea economică și să se fi stabilit lipsa oricărei intenții frauduloase sau abuzive*” așa cum se stipulează în Cazul C-32/03 Fini H, paragraful 35 și paragraful 24.

Având în vedere definiția noțiunii „*activitate economică*”, precum și clarificările aduse de Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și deciziile CJUE, societatea arată că, faptul că o hala de producție nu a fost utilizată la capacitate maximă în activitățile societății nu poate echivala cu folosirea ei în „*alte scopuri decât activitățile economice*” și, pe cale de consecință, nu se impune ajustarea TVA dedusă în legătură cu aceasta.

Totodată, susține că încetarea activității de producție în cadrul unui imobil și păstrarea imobilului în sfera activelor afectate afacerii și activității economice (activul nu a fost casat, nu a fost donat, nu a fost folosit în scopul personal al persoanei sau al angajaților săi) este parte din activitatea economică a societății, atât timp cât perioada în care se face o investiție este parte din activitatea economică și actele strict legate de încetarea activității economice se consideră parte a activității economice desfășurate până la momentul încetării ei, iar deținerea unei hale de producție (temporar neutilizată) este parte din activitatea economică în sensul Codului Fiscal.

De asemenea, contestatara arată că în situația în care ajustarea TVA s-ar impune pentru bunuri de capital temporar neutilizate, TVA ar trebui ajustată pe perioadele de inactivitate cum ar fi întreruperile procesului de producție pentru reparații capitale, pentru modernizarea echipamentelor, pentru lipsa temporară de materii prime, cu ocazia grevelor, etc. - ceea ce este în mod evident absurd.

Societatea susține că pentru identificarea ipotezelor în care se impune ajustarea TVA dedusă în legătură cu bunurile de capital, trebuie avute în vedere activitățile care nu se califică drept activități economice în sensul art.127 alin.(2) din Codul Fiscal și bunurile de capital folosite pentru astfel de activități și prezintă cu titlu de exemplu următoarele:

Potrivit dispozițiilor pct.3 alin.(8) din Normele metodologice de explicitare a prevederilor art.127 alin.(2) din Codul Fiscal „*Nu sunt considerate activități economice: a) acordarea de bunuri și/sau servicii în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial*”

Conform art.127 alin.(4) din Codul Fiscal „*instituțiile publice și organismele internaționale de drept public nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți Astfel, activitățile desfășurate de instituțiile publice în calitate de autorități publice nu reprezintă activități economice*”.

Potrivit deciziei CJUE în cazul C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV, paragraful 13 “[...] *Simpla achiziție de titluri financiare în alte societăți nu reprezintă exploatarea bunurilor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și dividendele obținute în virtutea acelei dețineri nu sunt mai mult decât rezultatul deținerii dreptului de proprietate asupra acelor titluri*”. Simpla achiziție și deținere de titluri financiare nu reprezintă o activitate economică, în lipsa implicării directe sau indirecte a acționarului în managementul societăților în care acesta deține acțiuni (paragraful 14 din aceeași decizie).

Având în vedere că societatea este o persoană care desfășoară exclusiv activități economice, incluzând în principal activități de producție și comercializare a produselor finite, însăși întreruperea sau încetarea temporară a activității de

producție și inutilizarea bunurilor de capital în activitatea de producție este parte a activității economice. Astfel, societatea susține ca TVA dedusă pentru bunurile de capital nu poate face obiectul ajustării dreptului de deducere în baza art.149 din Codul Fiscal pe perioada sistării temporare a activității de producție.

În lipsa temeiului de fapt și de drept, contestatara solicită organului de soluționare să admită contestația și să dispună anularea deciziei de impunere prin care s-a stabilit în sarcina societății TVA de .X. lei și obligațiile accesorii aferente.

E. IMPOZIT PE VENITUL DIN SALARII ȘI CONTRIBUȚII SOCIALE

Societatea susține că își desfășoară activitatea în 6 hale de producție în comuna .X. , județul .X. care ocupă aproximativ .X. de metri pătrați și a amenajat o cantină în incinta fabricii, decizia .X. fiind determinată de dificultățile întâmpinate de angajați în procurarea hranei necesare în timpul programului de lucru și de dezavantajele pe termen lung determinate de lipsa unei mese calde. Programul zilnic de lucru este de 8 ore, cu pauză de masă de 20 - 30 minute, în funcție de categoria de personal așa cum reiese și din contractul colectiv de muncă. Serviciile de cantină sunt furnizate de către un terț care asigură societății hrana necesară, precum și o serie de servicii adiționale.

În ceea ce privește serviciile de catering, societatea invocă prevederile art.55 alin.3) lit.b) din Codul Fiscal și arată că hrana acordată angajaților în cazul .X. nu poate fi considerată avantaj în natură acordat acestora întrucât costul efectiv al hranei acordate angajaților a fost suportat de aceștia, nefiind suportat de societate în beneficiul angajaților.

De altfel, art.55 alin.(5) din Codul Fiscal prevede în mod expres că „*Avantajele primite în bani și în natură și imputate salariatului în cauză nu se impozitează*” motiv pentru care societatea consideră că hrana achitată de angajații .X. nu este subiect de impozit pe venit.

Totodată, susține că acest cost aferent serviciilor de catering nu ar trebui să fie supus impozitului pe venit și contribuțiilor sociale la nivelul angajaților, ținând seama că aceștia nu beneficiază în mod direct de această componentă, ci mai degrabă sunt costuri de natură administrativă pe care societatea le suportă în scopul funcționării cantinei ce face parte din fabrica. Aceste costuri au fost ajustate în timp, în vederea determinării în mod cât mai corect a procentului de împărțire a costului cu hrana ce trebuie suportat de către angajați, respectiv costurile administrative ce cad în sarcina societății.

Contestatara nu este de acord cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală conform căruia „*textele de lege prevăd în mod clar că serviciile de catering trebuie privite în ansamblul lor, neputând fi defalcate pe diferitele elementele de cost care le formează*” în condițiile în care în Codul Fiscal se face referire la „*drepturi de hrană*” așa cum reiese din textul art.55 alin.(4) litera b) din Codul fiscal privind impozitul pe venit și la „*hrana acordată potrivit legii*” potrivit prevederilor art.296 lit.p) punctul 2) pentru contribuții sociale, dar nu la serviciile de catering, care nu sunt definite ca atare de Codul Fiscal în contextul impozitului pe venit și contribuțiilor sociale.

De asemenea, societatea consideră că prevederile OMFP nr.3055 din 29

octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv prevederile de la titlul de TVA invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt relevante pentru stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, acestea trebuind să se raporteze la prevederile Titlului III „Impozitul pe venit” din Codul Fiscal.

În plus, dispozițiile art.1 alin.(3) din Codul Fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, iar în caz de conflict între acestea se aplică dispozițiile Codului Fiscal. Drept urmare, societatea opinează că prevederile Codului Fiscal referitoare la tratamentul fiscal al hranei acordate angajaților prevalează asupra OMFP nr.3055/2009 invocat de organele de inspecție fiscală, iar în Codului fiscal legiuitorul nu a făcut nicio trimitere la prevederile OMFP nr.3055/2009 și la normele aplicabile exclusiv TVA din Codul Fiscal pentru a detalia asupra hranei/ drepturilor de hrană acordate angajaților.

Mai mult, definiția serviciilor de catering/ restaurant este în legătură cu „Locul prestării de servicii” pentru TVA conform punctului 142 din Normele de aplicare ale art.133 din Codul Fiscal „în sensul art.133 alin.(4) lit.d) și f) din Codul fiscal, atât serviciile de restaurant, cât și cele de catering sunt caracterizate printr-un complex de activități în care predomină serviciile, iar furnizarea de hrană și/sau de băuturi este doar o componentă. Serviciile de restaurant constau în furnizarea, la locația prestatorului, de hrană preparată sau nepreparată și/sau băuturi pentru consum uman, însoțite de suficiente servicii aferente care să permită consumul imediat, în timp ce serviciile de catering constau în aceleași activități, desfășurate însă în afara locației prestatorului.’).

Prin urmare, societatea susține că aceasta nu are nicio aplicabilitate și nu se poate folosi pentru determinarea tratamentului fiscal al hranei acordate angajaților din perspectiva impozitului pe venit și contribuțiilor sociale.

De asemenea, referitor la opinia organelor de inspecție fiscală cum că „este o diferență imensă între amenajarea unui asemenea loc și suportarea de către societate a unei părți substanțiale a mesei zilnice a salariaților în condițiile în care oricum aceștia primesc suplimentar și tichete de masă”, contestatara susține că prevederile Legii nr.142/1998 privind acordarea tichetelor de masă coroborate cu cele ale Hotărârii nr.23/2015 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.142/1998 nu restricționează în nici un fel acordarea hranei concomitent cu tichetele de masă.

Relevant în acest sens este art.34 din Hotărârea nr.23/2015 care prevede că „Nu beneficiază de prevederile Legii nr.142/1998, cu modificările și completările ulterioare, salariații care, potrivit unor dispoziții legale, au dreptul la masă gratuită, la diurnă, la indemnizație sau la alocație de hrană” și care nu menționează că salariații care primesc hrana nu pot beneficia de prevederile Legii nr.142/1998, ci face doar referință la angajații care au „dreptul la masă gratuită, la diurnă, la indemnizație sau la alocație de hrană”, situație în care angajații .X. nu se încadrează.

Totodată, contestatara susține că legiuitorul nu îngrădește și nu menționează (prin textul legislativ de la art.55 și art.296¹⁵ din Codul Fiscal) defalcarea între costurile aferente hranei și costurile de natură administrativă care, în cazul de față,

au fost suportate de aceasta într-un anumit procent, cu scopul de a asigura hrana angajaților săi (având în vedere imposibilitatea procurării hranei). Ca urmare, societatea susține că aceste costuri sunt de natură administrativă și, prin urmare, nu reprezintă costurile efective ale hranei consumate de angajații societății, fiind suportate de către angajat la achiziționarea hranei.

Totodată, referitor la motivația organelor de inspecție fiscală conform careia „*excepția prevăzută la art. 296¹⁵ lit.p) pct 2 Cod fiscal care precizează ca nu se cuprinde în baza de calcul al contribuțiilor sociale „hrana acordată potrivit legii”, nu este aplicabilă situației de față*” societatea arată că nu se aduc argumente de natură legislativă în susținerea acestei opinii, ceea ce denotă că legislația lasă loc de interpretări în ceea ce privește exceptarea de la contribuții sociale a hranei acordate angajaților.

Referitor la constatarea potrivit căreia „*textele de lege cât se poate de clare în privința avantajelor în natură reprezentate de oferirea de hrană și diverse servicii salariaților, pentru a putea discuta de aplicarea principiului „in dubio contra fiscum”, sau de invocarea Hotărârii CEDO în cauza Serkov vs. Ucraina*” societatea învederează că în cazul hranei acordate angajaților legislația fiscală nu respectă principiul certitudinii impunerii așa cum reiese din textul art.3 punctul b) din Codul Fiscal „*Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii: [...]b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plata să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinilor fiscale*”.

Societatea susține că nu este respectat **principiul certitudinii impunerii** din următoarele motive:

Codul Fiscal nu clarifică, nu distinge și nu limitează interpretarea termenului „*legislația în vigoare*” așa cum e menționat la art.55 alin (4) lit.b) și nici termenul „*potrivit legii*” prevăzut la art.296¹⁵ lit.p) punctul 2) din Codul fiscal, acestea fiind concepte exprimate general, ce nu îngăduiesc aplicabilitatea în contextul acordării drepturilor de hrană pentru industrii care prezintă risc profesional prin natura lor, lăsând la aprecierea angajatorului, prin raportare la condițiile specifice de muncă și riscurile generate de acestea, luarea măsurilor adecvate pentru contracararea efectelor negative asupra sănătății lucrătorilor.

Normele de punere în aplicare ale Codului Fiscal, punctul 82, respectiv în această categorie se cuprind „*[...] - alte drepturi de această natură primite potrivit actelor normative specifice, cum ar fi: alocația de hrană zilnică pentru personalul navigant și auxiliar imbarcat pe nave; alocația zilnică de hrană pentru consumurile colective din unitățile bugetare și din regiile autonome/societățile comerciale cu specific deosebit; alocația de hrană acordată donatorilor onorifici de sânge; alocația de hrană pentru consumurile colective din unitățile sanitare publice și altele asemenea*”, enumeră categorii ale drepturilor de hrană subsecvent articolului mai sus menționat, sub sintagma „*în această categorie se cuprind*”, dar nu restricționează interpretarea acestor drepturi la respectivele categorii, legiuitorul nementionând că aceste prevederi ar fi „*exclusive*”, „*exhaustive*” sau „*limitative*”.

Nici textul Codului Fiscal și nici Normele de aplicare a acestuia nu prevăd reglementări specifice cu privire la posibilitatea/imposibilitatea de a face o defalcare a costurilor hranei cum e cazul .X. , Normele de aplicare a Codului Fiscal pentru tratamentul fiscal al hranei nu prevăd nicio reglementare pentru cuantificarea acestei hrane acordate angajaților astfel, societatea consideră netemeinică reconsiderarea costurilor cu serviciile de catering ca fiind avantaje în natură, fiind asimilate veniturilor din salarii. În susținere arată că a depus la Ministerul Finanțelor Publice o scrisoare cu nr. .X./17.10.2012, prin care a solicitat clarificări cu privire la tratamentul fiscal al hranei achiziționate de angajați, dar nu a primit niciun răspuns deși timpul legal de răspuns, respectiv 45 de zile, a fost cu mult depășit.

De asemenea, societatea invocă prevederile Legii nr.227/2015 din care rezultă intenția legiuitorului de a ține cont de regulile de securitate și sănătate în muncă, în acest sens fiind prevederile art.74 alin.(4) lit.c) din noul Cod Fiscal: *„Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit: [...] b) drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare;”* și expunerea de motive corespunzătoare: *„Neimpozitarea la nivelul angajaților a hranei acordate de angajator în baza normelor tehnice sau igienice reglementate pentru anumite sectoare de activitate care interzic introducerea alimentelor în incinta unității”*.

În plus, contestatara învederează și următoarele considerente:

- adoptarea Directivei 89/391/CEE (prin transpunerea acesteia în Legea nr.319/2006 privind sănătatea și securitatea în muncă) a avut în vedere reglementarea obligațiilor angajatorului (indiferent de sectorul de activitate al acestuia - privat sau public) în scopul de a asigura sănătatea și securitatea lucrătorilor în toate aspectele legate de muncă și anumite proceduri ce trebuie urmate de către angajatori. A fost considerat totodată și faptul că îmbunătățirea securității, igienei și sănătății lucrătorilor la locuri de muncă este un obiectiv care nu trebuie subordonat unor considerații pur economice. Astfel, Directiva 89/391/CEE prevede următoarele *„Art.1 - (1) Obiectul prezentei directive este adoptarea de măsuri privind promovarea îmbunătățirii securității și sănătății lucrătorilor la locuri de muncă” și la „Art. 5. - (1) Angajatorul are obligația de a asigura securitatea și sănătatea lucrătorilor, sub toate aspectele, referitoare la activitatea desfășurată.”*

- invocă prevederile art.7 din Legea nr.319/2006 conform cărora angajatorul are obligația de a lua măsurile necesare pentru a preveni riscurile profesionale, în acest sens, societatea susținând că a recurs la punerea la dispoziția angajaților a posibilității de a servi o masă caldă, având în vedere imposibilitatea acestora de a-și procura hrana în alt mod.

- susține că hrana consumată de angajați reprezintă o măsură de prevenire a riscurilor profesionale, fiind în acest sens prevăzută în contractul colectiv de muncă conform art.4.6. din CCM aferent perioadei 2011 - 2013 și art.5.5. din CCM aferent perioadei 2014 – 2016. Mai mult, CCM prevede în mod expres la art.4.1. (pentru CCM aferent 2011-2013) și art. 5.1 (pentru CCM aferent 2014-2016) faptul că *„activitatea societății se desfășoară cu respectarea legislației privind securitatea și sănătatea în muncă, conform Legii nr.319/2006, a normelor și ordinelor Ministerului Muncii, Familiei și Egalității de Șanse.”*

- în contextul prevederilor Directivei 89/391/CEE și a legislației locale societatea arată că a adoptat măsurile obligatorii în vederea protecției sănătății și securității în muncă și își îndeplinește în același timp responsabilitatea de a asigura securitatea și sănătatea lucrătorilor, dreptul salariatului la „securitate și sănătate în muncă”, fiind reglementat la art.39 alin.(1) lit.f) din Legea 53/2003 - Codul Muncii ce a fost avut în vedere de către .X. în contextul construirii cantinei în incinta fabricii. Mai exact, conform Codului Muncii, *„Salariatul are, în principal, următoarele drepturi: [...] g) dreptul la egalitate de șanse și de tratament; [...] f) dreptul la securitate și sănătate în muncă”*.

Concluzionând, societatea susține ca măsurile dispuse nu trebuie privite ca drepturi salariale negociate de angajați în scopul obținerii unor avantaje suplimentare în natură sub forma unei mese calde, ci respectarea reglementărilor privind sănătatea și securitatea în muncă.

În ceea ce privește **natura serviciilor de catering** societatea susține că distanța între sediul .X. și primul oraș (situat la aproximativ 10 km de .X.) și pauza de masă limitată la 20 - 30 de minute, în funcție de categoria de personal (așa cum e prevăzut în CCM și în Regulamentul intern) nu permite celor aproximativ 3.900 anaaiați să se deplaseze până la cea mai apropiată cantină/restaurant.

Pe de altă parte, creșterea duratei pauzei de masă ar implica un dezechilibru major în activitatea angajaților și anume modificarea turelor de lucru, extinderea programului de lucru, cât și schimbări mari în organizarea și logistica societății.

În absența unei cantine în incinta sediului fluxul de producție ar fi inefficient, iar pe termen lung, activitatea operațională a societății ar fi semnificativ periclitată și s-ar înregistra întârzieri în procesele specifice activității sale.

Acordarea unei mese angajaților (în cadrul cantinei din incinta) contribuie la sustenabilitatea afacerii, cât și la asigurarea de condiții propice de muncă angajaților săi și reducerea riscurilor profesionale specifice industriei auto, respectiv fabricarea lagărelor, angrenajelor, cutiilor de viteză și a elementelor mecanice de transmisie, iar neoferirea posibilității servirii mesei de către angajați în cadrul cantinei ar avea efecte negative asupra sănătății acestora, ceea ce ar rezulta în costuri adiționale cu asigurarea medicală, lipsa personalului specializat pentru realizarea procesului de producție și impact în desfășurarea în parametri optimi a activității economice.

Masa caldă nu constituie o remunerare a muncii prestate de fiecare angajat în parte și nu se raportează la venitul din salarii în funcție de complexitatea muncii și de nivelul studiilor, porțiile fiind oferite în mod egal pentru angajați și nu reprezintă și nu a fost considerată ca și o sumă pentru munca efectiv desfășurată de angajați ca urmare a contractului individual/colectiv de muncă.

Pe termen lung, reconsiderarea tratamentului fiscal actual aplicat de societate (implicit orice schimbare care ar periclita accesul angajaților la o masă caldă zilnică) ar avea un impact negativ asupra activității operaționale, respectiv pierderea atractivității din prisma competitivității costurilor (în comparație cu alte societăți concurente pe piața internațională a producției de rulmenți), obstrucționarea fluxului de producție al societății prin fluxul de personal în timpul

celor 20 - 30 de minute de pauză.

De asemenea, societatea invocă în susținere relevanța Hotărârii Curții Europene a Drepturilor Omului (în continuare "CEDO") de la Strasbourg din data de 7 iulie 2011, Cauza Serkov vs. Ucraina ~ Cerere nr. 39766/05 dezbătută la CEDO, precum și a principiului „*in dubio contra fiscum*”.

Conform Hotărârii, orice dubiu asupra existenței faptului impozabil, asupra naturii acestuia sau asupra normei aplicabile, susceptibilă de interpretări ambigue sau multiple se va interpreta în favoarea contribuabilului.

Principiul "*In dubio contra fiscum*" este prevăzut de art.13 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală ce a intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2016 și intenția legiuitorului este de a veni în ajutorul contribuabilului în cazurile unde legea este neclară, ca și în cazul societății. Mai mult decât atât, în expunerea de motive, categoria "*Schimbări preconizate*" din noul Cod de Procedură Fiscală, se menționează de faptul că "*au fost dezvoltate reguli cu privire la interpretarea legii/ fiscale care să permită și aplicarea principiului "in dubio contra fiscum" (in caz de dubiu cu privire la norma fiscală, interpretarea se face în favoarea contribuabilului)*".

În contextul noului Cod de Procedura Fiscală și a expunerii de motive care stau la baza acestuia, societatea opinează că legiuitorul a intenționat să reducă cazurile în care contribuabilul este pus într-o situație prejudiciabilă, cum este cazul societății, datorită neclarităților prevăzute în legislație, respectiv art.55 alin.(4) lit.b) din Codul Fiscal.

În ceea ce privește serviciile medicale de la .X. (.X.), contestatara susține că reprezintă o măsură de prevenire a riscurilor profesionale (în baza art.7 din Legea nr.319/2006 coroborat cu art.5 alin.(1) din Directiva 89/391/CEE) la care sunt supuși aceștia pe durata programului de lucru. Serviciile medicale de tip abonament (pe lângă cele de medicina muncii) sunt prestate cu scopul de a asigura continuitate între recomandările de la specialiștii de medicina muncii de la .X. și măsurile pe care angajații trebuie să le aibă în vedere pentru sănătatea în muncă (de exemplu, diverse investigații, consultații suplimentare, analize cu scopul de a remedia diagnosticul de medicina muncii). Drept urmare, serviciile medicale de tip abonament acordate angajaților .X. reprezintă servicii complementare celor de medicina muncii și sunt analize/investigații preventive (așa cum am motivat mai sus).

De altfel, societatea susține că angajatorul dorește să asigure sănătatea angajaților sub toate aspectele, nu numai medicina muncii care este acordată acestora cu scopul de prevenire a riscurilor profesionale așa cum am menționat. Mai mult, însăși industria automobilelor în care activează .X. impune ca angajații să fie apti de muncă și sănătoși în așa fel încât să nu afecteze fluxul de producție și profitabilitatea afacerii. Altminteri, industria ar putea decădea și s-ar înregistra cazuri de restructurare sau fluctuații mari de personal.

În vederea îndeplinirii obligațiilor contractuale, dar și legale societatea arată că a fost amenajat un cabinet medical cu program 24/24, în care personalul .X. , format din medici și asistente medicale, acordă diverse servicii medicale dedicate

angajaților .X. și a acordat angajaților nominalizați de .X. acces la servicii de prevenție și tratament pe baza unor pachete pre-plătite lunare conținând diverse servicii. Printre serviciile ce se prestează în acest cabinet în scopul supravegherii și menținerii sănătății angajaților, putem menționa, nelimitativ: consultații medicale, explorări funcționale, urgențe medicale, evaluări după concedii medicale, recoltări analize, consultații de oftalmologie, testări psihologice, programe de cardiologie, cursuri de ergonomie, cursuri de prim-ajutor, instruirii pe teme medicale care au legătură cu locul de muncă. Cu toate acestea, capacitatea tehnică și funcțională a respectivului cabinet este limitată, fapt pentru care serviciile pot fi acordate și în alte clinici deținute de .X. .

Cabinetul medical din cadrul fabricii asigură asistență medicală primară și informarea pacienților cu privire la modul de investigare și prevenire a bolilor angajaților iar serviciile medicale de prevenție și tratament sunt acordate atât în cabinetul de la sediul .X. , cât și în clinicile de specialitate din România deținute de .X. sau subcontractate de .X. .

Activitățile de medicina muncii sunt:

- examenul medical la angajare;
- control medical periodic, conform Hotărârii de Guvern nr. 55/2007;
- examenul medical la reluarea activității pentru o întrerupere a activității de 90 zile, pentru motive medicale, sau de 6 luni pentru orice alte motive;
- consilierea angajatorului și angajatului;
- dosarul medical este documentul medical pe care îl completează medicul de medicina muncii în momentul angajării în muncă, controlului periodic anual, controlul medical la reluarea activității și ori de câte ori este necesar.

Totodată, pe lângă evaluarea individuală a angajaților, medicul specialist de medicina muncii efectuează rapoarte anuale privind starea generaiă de sănătate a tuturor angajaților (la nivel de companie) și face recomandări generale, pentru întreaga companie, astfel încât aceasta să-și poată planifica toate acțiunile și măsurile preventive privind starea de sănătate a angajaților, așa cum impune legislația aplicabilă.

În plus, în funcție de industria în care activează angajatorul, dată fiind expunerea la factori de risc specifici cât și cerințele locului de muncă, din perspectivă medicală, se poate impune o supraveghere mai atentă a sănătății salariaților și o profilaxie mai extinsă, întrucât calitatea activității desfășurate de către angajat poate avea un impact semnificativ atât pe plan financiar, cât și pe plan social.

În ceea ce privește obligativitatea și scopul serviciilor de medicina muncii, contestatara arată că acestea au ca scop principal:

- propunerea măsurilor necesare în scopul prevenirii accidentelor de muncă și a bolilor profesionale;
- efectuarea examinărilor periodice, precum și a controlului general periodic;
- efectuarea controalelor medicale periodice, în conformitate cu reglementările tehnice ale Ministerului Sănătății, pe durata executării contractului individual de muncă;
- efectuarea oricăror altor controale medicale la solicitarea angajaților și colaboratorilor angajatorului, pentru orice simptome atribuite condițiilor de muncă

și activităților desfășurate;

- supravegherea reabilitării profesionale, a reinserției, precum și formularea de recomandări privind reorientarea profesională în caz de accident de muncă, boală profesională, boală legată de profesie sau după afecțiuni cronice;
- comunicarea riscului profesional către toți factorii implicați în procesul muncii;
- consilierea angajatorului pentru fundamentarea strategiei de sănătate și securitate la locul de muncă;
- stabilirea investigațiilor anuale necesare, aferente fiecărui post din organigrama angajatorului și consemnarea rezultatelor în fișa medicală individuală a fiecărui angajat, precum și faptul că scopul suprem al legiuitorului este promovarea îmbunătățirii securității și sănătății în muncă a lucrătorilor, scop confirmat de altfel prin chiar art.1 alin.(1) din Legea nr.319/2006, prin HG nr.355/2007 și HG nr.355/2007.

Societatea consideră că este în principal interesul angajatorului să asigure constant o bună stare de sănătate a angajaților, acționând în mod susținut pentru evitarea riscurilor, evaluarea acelor riscuri ce nu pot fi evitate și combaterea acestora la sursă având ca scop final creșterea capacității de muncă a lucrătorilor și scăderea numărului de zile de concediu medical prin asistență medicală preventivă, curativă și de recuperare, angajatorul având obligația legală prevăzută de art.177 din Codul Muncii *“pentru protejarea securității și sănătății salariaților, inclusiv pentru activitățile de prevenire a riscurilor profesionale”*.

În plus, art.177 alin.(2) din Codul Muncii prevede obligația expresă a angajatorului de *“planificare a prevenirii”* fiind practic instituită o obligație de prevenție a stării de sănătate a angajaților, astfel că sfera serviciilor medicale de medicina muncii nu trebuie interpretată ca fiind limitată doar la aspectele pur formale (eliberarea fișelor de aptitudini), scopul acestora fiind de menținere, promovare și supraveghere permanentă a sănătății angajaților în vederea asigurării unui mediu de muncă sigur și eficient.

Ca urmare, serviciile medicale acordate angajaților nu constituie un *„beneficiu”* potrivit reglementărilor Codului Fiscal și deci subiect de impozit pe venit și contribuții de asigurări sociale.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia *„Astfel, existau diverse pachete de servicii, pornind de la pachetul de servicii „ViP”, destinate conducerii societății și familiei acestora pentru care .X. SRL achită lunar contravaloarea sumei de 65 euro și până la pachete de servicii „Premium” pentru care societatea achită lunar contravaloarea sumei de 5 euro”* societatea nu este de acord întrucât:

- în contractul de prestări servicii medicale nr. .X./21 .01.2011 la art. 2.4. se menționează *„Pentru angajații și colaboratorii Beneficiarului, beneficiari efectivi ai serviciilor medicale conform aii. 1.1 Ut. b), c) și d), Prestatorul acordă dreptul de arondare a membrilor familiilor acestora, la tarifele agreeate în prezentul contract. Fiecare membru de familie astfel arondat va semna o „Adeziune” la prezentul contract, adeziune care va fi anexată la prezentul contract drept Anexa 4. Pentru evitarea oricărui dubiu, Beneficiarul nu va fi obligat să achite costul serviciilor prestate către membrii de familie, aceștia fiind singurii responsabili pentru achitarea acestor costuri. De asemenea, prezentul contract nu va fi afectat în nici*

un moment de relația contractuală dintre membrii de familie și Prestator", articolul distinge că membrii de familie ai angajaților sunt singurii responsabili pentru achitarea tarifelor aferente serviciilor medicale achiziționate.

- din momentul încheierii contractului nr..X./01.01.2013 membrii de familie ai angajaților .X. care au optat pentru abonamentele de servicii medicale de la .X. au încheiat în nume propriu contract de prestări servicii cu cea din urmă, deci și-au suportat singuri costurile aferente acestor servicii medicale.

- calculul efectuat pentru obligațiile fiscale suplimentare aferente avantajelor în natură, ce includ serviciile medicale de tip abonament acordate membrilor de familie nu este justificat ținând seama că membrii de familie au suportat din propriile resurse financiare costurile acestor servicii.

În privința serviciilor medicale oferite de către .X. , societatea susține că reducerile de prețuri practicate de aceasta din urmă sunt în mod exclusiv în scopul vânzării, așa cum este prevăzut la punctul 77 din Normele metodologice ale Codului Fiscal coroborare cu art.55 alin.(3) lit. b) din Codul fiscal, deci nu reprezintă un beneficiu în natură acordat angajaților întrucât aceste servicii sunt acordate datorită unei practici comerciale la nivelul .X. .

Totuși, suma stabilită suplimentar nu poate fi calculată din lipsa evidenței/ defalcării pentru cuantumul serviciilor medicale achiziționate de membrii de familie.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii aferente serviciilor de catering și serviciilor medicale, contestatara susține că este eronat calculul acestora.

În acest sens, societatea arată că pentru perioada ianuarie - iunie 2010 autoritățile fiscale au calculat asupra debitului principal, atât majorări de întârziere (de 0,1% pe zi de întârziere), cât și penalități de întârziere (de 15% pentru întâzieri mai mari de 60 zile) deși acestea au fost introduse în Codul de procedură fiscală abia începând cu 1 iulie 2010.

Cu titlu de exemplu, se arată că organele de inspecție fiscală au calculat pentru contribuția de asigurări sociale datorată de angajat un debit principal în cuantum de .X. lei, atât majorări de întârziere în cuantum total de .X. lei cât și penalități de întârziere de .X. lei.

Dacă după data de 1 iulie 2010 stabilirea, atât a unei dobânzi, cât și a unor penalități de întârziere poate fi acceptată având în vedere regimul juridic diferit al acestora, precum și motivația perceperii lor, stabilirea acestor accesorii pentru sume care nu au fost plătite la scadență anterior reglementării acestor sancțiuni și pentru care au fost stabilite majorări de întârziere determină o dublă sancționare a societății pentru aceeași faptă.

Astfel, dobânzile sunt percepute pentru situația în care contribuabilul nu achită la scadență datoria cu scopul de a proteja valoarea reală a plăților datorate bugetului, iar penalitățile de întârziere întrucât reglementarea lor are la bază intenția legiuitorului de a asigura o garanție suplimentară a achitării taxelor și impozitelor datorate bugetului. Așadar, motivația stabilirii acestor două sancțiuni rezidă în îndeplinirea unor funcții diferite.

Însă, până la adoptarea OUG nr.39/2010, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată fiscale se datorau majorări de întârziere în cuantum de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, până la data stingerii sumei datorate, acest

sistem sancționatoriu bazat pe majorări de întârziere având în conținutul său atât componenta recuperatorie-dobânda, cât și componenta sancționatorie-penalitatea.

Pentru sumele scadente anterior intrării în vigoare a OUG nr. 39/2010 și pentru care autoritățile au calculat majorări de întârziere aplicarea din nou a penalităților de întârziere prevăzute de acest act normativ determină în realitate aplicarea unei duble sancțiuni de aceeași natură pentru același fapt generator, încălcându-se astfel principiul unicității răspunderii. Or, în mod evident, o singură acțiune cu un singur rezultat nu poate fi sancționată simultan de două ori.

În plus, întrucât la data constituirii bazei impozabile pentru creanța fiscală principală, creanțele fiscale accesorii se circumscriau dreptului la perceperea majorărilor de întârziere, rezultă că aplicarea penalităților de întârziere de către autoritățile fiscale s-a efectuat cu încălcarea principiului neretroactivității, pentru creanțele fiscale principale rezultate în baza unui raport de drept material fiscal epuizat anterior intrării în vigoare a ordonanței de urgență și neplătite la scadență neputând fi calculate creanțe fiscale accesorii sub forma dobânzii și penalității de întârziere, ci numai sub forma majorărilor de întârziere.

În consecință societatea contestă obligațiile fiscale stabilite suplimentar, respectiv impozitul suplimentar pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, stabilit pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2014, în sumă de .X. lei, obligații accesorii în legătură cu acesta în sumă de .X. lei, contribuții aferente datorate de angajator și asigurați în sumă de .X. lei și obligații accesorii în valoare cumulată de .X. lei.

F. DISPOZIȚIA DE MĂSURI

Contestatară solicită anularea Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2015 prin care au fost stabilite în sarcina subscrisei o serie de măsuri pe care le contestă, după cum urmează:

- referitor la depunerea de declarații rectificative privind impozitul pe profit (cod 101) pentru perioada 01.01.2009-31.12.2014, în măsura în care se va considera că se impune anularea actelor administrative- fiscale atacate solicită să se ia act și de invalidarea de drept a măsurii impuse;
- în ceea ce privește pregătirea și prezentarea în format electronic a registrului jurnal și Cartea Mare pentru perioada 2009-2014, societatea susține că registrele de contabilitate obligatorii prevăzute la art.20 din Legea contabilității nr.82/1991, se regăsesc în sistemul informatic SAP, ce conține informațiile prevăzute de Ordinul nr.3512/2008 cu modificările și completările ulterioare și au fost puse în dispoziția organelor de inspecție fiscală. Datorită numărului foarte mare de documente/tranzacții/conturi, subscrise s-au prezentat extrase din aceste registre, tipărite, cu mențiunea ca la solicitarea organelor de inspecție fiscală să fie prezentate orice alte informații și date specifice din sistem.
- referitor la măsura de corectare a declarației 390 privind livrările/achizițiile de bunuri/servicii intracomunitare și sumele declarate de către partenerii din statele membre, prezentate în raportul VIES societatea susține că a analizat Raportul primit de la DGAMC - Compartimentul de schimb internațional de informații cu privire la informațiile primite prin sistemul VIES referitoare la livrările

intracomunitare declarate de către toți contribuabilii din toate statele membre către .X. SRL prin care au fost semnalate o serie de neconcordanțe între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de societate prin Declarația recapitulativă 390 și au fost identificate o serie de diferențe:

- diferențe de curs valutar în funcție de moneda de raportare a fiecărui stat membru UE;

- societatea beneficiază de sconturi de decontare de la furnizori pentru plata înainte de termen a datoriilor, reprezentând achiziții intracomunitare de bunuri/servicii. Acestea reduc baza de impozitare. Furnizorii nu mai declară în declarația recapitulativă aceste ajustări;

- societatea a aplicat taxarea inversă pentru mai multe achiziții de la furnizori din UE pentru tranzacții reprezentând livrări cu instalare de diverse utilaje, instalații.

Furnizorii au declarat aceste sume în declarația recapitulativă din statul membru respectiv, iar societatea nu le-a considerat achiziții intracomunitare de bunuri nedeclarându-le totodată în D390, cum sunt:

- diferențe provenite din modalitatea de raportare a diverselor state UE versus România (trimestrial/ lunar).

- diferențe rezultate din înregistrarea întârziată în contabilitatea Societății (interval mediu 1 lună) a unor facturi primite de la furnizorii din diverse țări UE care influențează și declararea în D390 a sumelor. Menționăm că acestea se reglează între luni.

- în ceea ce privește măsura de întocmirea și prezentarea registrului bunurilor de capital, pentru toate bunurile de capital societatea susține că a predat organelor de inspecție fiscală în data de 18.06.2015 în format EXCEL o formă a acestui registru.

G. Totodată, prin contestație, .X. SRL a solicitat, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare **susținerea orală a contestației** formulate împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2015.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./12.12.2015 emisă de organele inspecția fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./23.12.2015, astfel:

Perioada verificata:01.01.2009- 30.06.2014.

IMPOZIT PE PROFIT

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Din analiza documentelor prezentate s-a constatat ca **in anul 2009** peste 93% din cifra de afaceri a societății s-a realizat in baza producției de piese si

componente livrate către clienți din grupul .X. , respectiv către clientul .X. .X.Germania (denumit în prezenta decizie .X.). Ca justificare pentru tranzacțiile derulate, societatea a prezentat Contractul de fabricație în regim de subcontractare FN din data de 22.11.2010, în traducere autorizată și autenticată în data de 25.11.2010, încheiat între .X. în calitate de cumpărător și .X. .X. SRL în calitate de fabricant, conform căruia, părțile, membre ale aceluiași grup de companii, având în vedere „*dorința Cumpărătorului de a asigura capacitatea de producție adecvată în ceea ce privește Piese Fabricate (...), precum și de a asigura capacitatea de producție adecvată pentru contractele viitoare, pe care le va încheia cu clienții săi*” respectiv faptul că „*fabricantul are expertiza și dotările necesare pentru a-și asuma fabricarea acestor piese în folosul Cumpărătorului și este dispus să o facă*”, stabilesc următoarele:

Obiectul contractului, prevăzut la pct.2.1. stipulează ca „*Pe durata acestui Contract, Fabricantul va produce Piese Fabricate în conformitate cu prevederile acestui Contract. Fabricantul va produce Piese Fabricate în strictă concordanță cu acele directive, proceduri și/sau specificații pe care le poate indica, din când în când, Cumpărătorul, în conformitate cu sau derivate din desenele tehnice și acordurile dintre Cumpărător și clienții Cumpărătorului*”.

În ceea ce privește achizițiile de imobilizări necesare producției, pct.2.3. din contract precizează „*Mașinile și alte active de capital - Inițiativa în legătură cu investițiile, respectiv ieșirile din investiție, îi revine Cumpărătorului, respectiv Fabricantului, conform Anexei C. În cazul acestor investiții în conformitate cu Anexa C, precum și în cazul anularii comenzilor de mașini, Cumpărătorul va fi cel care va compensa toate cheltuielile și taxele asociate, dacă nu s-a convenit altceva în cazul particular respectiv. Fabricantul va suporta numai costurile derivate din deciziile care contravin instrucțiunilor Cumpărătorului, respectiv procesului de investiție în conformitate cu Directiva .X. privind Investițiile, sau cel puțin din neglijența crasă în privința comenzilor de mașini*”.

În ceea ce privește condițiile de plată și valoarea contractului, pct.2.4. din contract stipulează „*Condițiile de plată, facturarea*

a. *Cumpărătorul va rambursa Fabricantului costurile legate de producerea Pieselor Fabricate („Costurile rambursabile”). În plus, Cumpărătorul va rambursa un adaos comercial la aceste costuri. Adaosul va fi convenit pentru fiecare ciclu de bugetare specific, bazat pe planul de afaceri, în conformitate cu Anexa A.*

b. *Costurile rambursabile vor include:*

Toate Costurile Fixe de Fabricație și OPEX, precum și Costurile Variabile de Fabricație legate direct de fabricarea Produselor, așa cum sunt ele definite la punctele 1.3. și 1.5.

Următoarele cheltuieli nu vor incluse în Costurile Rambursabile:

- *Cheltuielile cu dobânda;*
- *Impozitele pe venit (fie curent, fie amanat);*
- *Cheltuielile cu reconditionarea, asociate cu Piese Fabricate (răspunderea pentru asigurarea calitatii) (...);*
- *Cheltuielile legate de răspunderea pentru defecte, conform cap. 4 (...);*
- *Cheltuielile cu rebuturile, în măsură în care acestea s-au datorat îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor contractuale (...);* |

c. În fiecare an, Cumpărătorul și Fabricantul convin un buget care să-i permită Fabricantului să obțină un adaos comercial ținta preliminar corespunzător la costuri, pentru îndeplinirea obligațiilor sale contractuale. Bugetul va include un adaos comercial corespunzător „at arm's length”, care să fie aplicat în prima instanță la Costurile de Producție ale Grupului (.X.), plus adaosul comercial respectiv, în conformitate cu Anexa A, pentru Cumpărător, cu efect la sfârșitul anului, se va face un calcul de ajustare finală (rectificare) în conformitate cu Anexa A, (...):

Pct.1.3. și 1.5. din contract definesc costurile fixe de fabricație și cheltuielile operaționale (OPEX), respectiv costurile variabile de fabricație, despre care se amintește la pct.2.4, ca fiind „Costurile fixe de fabricație și cheltuielile operaționale (OPEX) „Costurile fixe de fabricație și cheltuielile operaționale (OPEX)” înseamnă acele costuri de producție care nu variază în funcție de numărul de unități de Piese Fabricate și care includ, nelimitându-se însă la costurile fixe de prelucrare și Cheltuielile Operaționale (legate de vânzare, cercetare și dezvoltare (R&D), administrație), așa cum sunt acestea definite de Standardele de Raportare Financiară ale Grupului .X. ”, respectiv „Costurile variabile de fabricație” înseamnă acele costuri de producție care variază direct proporțional cu numărul de unități de Piese Fabricate și care includ, nelimitându-se însă la manopera, materii prime, furnituri și componente de la Terțe Parti (inclusiv alte companii din Grupul .X.)”.

În ceea ce privește moneda de tranzacționare, pct.2.5. prevede „Toate tranzacțiile dintre Fabricant și Cumpărător în baza acestui Contract vor fi denominate conform Directivei .X. privind Valuta de Facturare emisă în 09.12.2005 de Departamentul Trezorerie a grupului .X. . Modificările acestei directive vor deveni automat parte a acestui contract”.

Referitor la durata contractului pct.5.1. precizează „Condițiile acestui Contract au fost convenite verbal de Parti și aplicate în practica de mai mulți ani. Aceste reglementări convenite verbal sunt acum confirmate în scris.

Acest Contract va rămâne în vigoare până ce este reziliat de una din Parti în conformitate cu punctul 5.2. de mai jos:

Anexa A la contract face o serie de precizări referitoare la valoarea contractului, părțile convenind astfel:

„Cumpărătorul și Fabricantul cad de acord asupra unei remunerări a Fabricantului după principiul „at arm's length” (la nivelul pieței, ca și cum Părțile ar fi independente - NT.) pentru fiecare an, în condițiile determinării prealabile a unui plan de afaceri și calculării profitului și pierderilor aferente unui buget (budget P&L)”.

„În ceea ce privește tranzacțiile de vânzări individuale de la Fabricant la Cumpărător, prețurile pentru produse vor fi calculate pe baza Costurilor de Producție ale Grupului (.X.) pentru produse, inclusiv un adaos comercial corespunzător aplicat la aceste .X. („Remunerația”). Adaosul comercial corespunzător aplicat la .X. se calculează în așa fel, încât Remunerația totală a Fabricantului într-un an să-i permită acestuia să acopere toate costurile determinate la pct.2.4. din acest Contract („Costurile totale”) și să câștige un adaos suplimentar față de Costurile Totale”;

„Plățile aferente tranzacțiilor de vanzari individuale vor fi considerate plăți in rate, pe parcursul fiecărui an. La sfârșitul fiecărui an, Fabricantul si Cumpărătorul vor determina Costurile totale efective si Remunerația efectivă a Fabricantului”;

„In cazul in care Remunerația efectivă a Fabricantului nu este considerată „at arm's length” de Cumpărător si Fabricant in ceea ce privește Costurile totale efective ale Fabricantului, Cumpărătorul si Fabricantul cad de acord asupra unei ajustări, efectuate o singura data la sfârșitul anului, pentru a echilibra plățile prea mari sau prea mici făcute in cursul anului, in concordanta cu Directiva TP aplicabila a Grupului .X. . Adaosul comercial la Costul de Producție al Grupului pe anul fiscal respectiv este in concordanta cu Anexa 1.1. corespunzătoare”.

Pentru clarificarea modului de derulare a contractului organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului, in baza art.49 alin.(1) lit.a) si c) si a art.52 alin.1) si (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu completările si modificările ulterioare, prin notificarea înregistrata la .X. SRL sub nr..X./29,06.2015, date si informații care sa explice care sunt elementele anuale, luate in calcul pentru stabilirea „Costurilor fixe de fabricație si cheltuielile operaționale (OPEX)” prevăzute la pct.1.3. din contract, explicarea modului de derulare a acestui contract si prezentarea pentru perioada 2009 —2014 a planurilor de afaceri menționate la pct.2.4 lit.a) din contract, care precizează „Adaosul va fi convenit pentru fiecare ciclu de bugetare specific, bazat pe planul de afaceri (...)”, a bugetelor anuale menționate la pct.2.4 lit.c) din contract, care precizează „In fiecare an, Cumpărătorul si Fabricantul convin un buget care sa-i permita Fabricantului sa obțină un adaos comercial tinta preliminar corespunzător la costuri”, a Directivei .X. privind valuta de facturare emisa in data de 09.12.2005 împreuna cu modificările acesteia, valabile in perioada 2009-2014, menționata la pct.2.5 din contract, respectiv a documentelor justificative (facturi, situații de calcul etc) întocmite anual, cu ocazia ajustărilor prevăzute de anexa A la contract.

Prin răspunsul transmis de agentul economic in data de 24.07.2015 reprezentanții .X. SRL, au precizat „Ca răspuns la cererea de informații înregistrata de către .X. in data de 29.06.2015, menționam ca, referitor la:

1. Cereri suplimentare de informații cu privire la Contractul de fabricație in regim de subcontractare explicam următoarele noțiuni folosite in Contractul de fabricație in regim de subcontractare.

Conform procedurii interne, se definesc mai multe tipuri de costuri.

Costurile fixe de producție sunt costuri de natura operaționala care raman constante indiferent de volumul de producție sau de activitate (de ex. costurile cu deprecierea mijloacelor fixe de tipul echipamentelor de producție). Aceste costuri fixe nu sunt direct proporționale cu variația volumului producției (spre deosebire de costurile variabile, de ex. cheltuielile cu materia prima).

Cheltuielile operaționale (OPEX) sunt acele cheltuieli generate de activitatea operaționala, de zi cu zi, care nu sunt direct legate de producție (de exemplu, cheltuielile de desfacere, generale si administrative).

EBIT (Earnings Before Interest and Taxes) reprezintă profitul/rezultatul operațional al societății înainte de excluzând cheltuielile cu dobânzile si taxele (impozitul pe venit, profit)

-bugetul de venituri si cheltuieli

În calitate de fabricant/producător la comanda, .X. SRL suporta riscuri minime și îndeplinește funcții limitate, astfel generând o marja mai mică în comparație cu antreprenorul. Cifrele de buget deriva parțial din preturile de transfer ale anului precedent și, în același timp, reprezintă baza determinării preturilor de transfer noi în anul fiscal în curs. Astfel, cifrele de buget trebuie considerate ca fiind orientative, fiind necesare ajustări în cazul în care rezultatelor realizate deviază față de acestea.

Anexa 1/situația centralizată pentru 2009-2015 pe structura de raportare a grupului cu bugetele de venituri și cheltuieli.

- o situație cu marjele anuale aplicate;

- procedura internă de stabilire a monedei de facturare în concern, tradusă din limba germană;

- documentația aferentă stabilirii ajustării la 2014, 0097-Transfer Pricing Review, traducere din limba engleză și varianta în limba engleză cu referire la pagina 9, în care se regăsește valoarea ajustării și modul final de calcul al acesteia;

- facturile emise în perioadele 2009 și 2014 pentru ajustare și anexele aferente care vor fi puse la dispoziție în format electronic.

Societatea menționează că în stabilirea termenelor mai sus-menționate pentru punctele deschise a ținut cont de complexitatea activității societății și de necesitatea asigurării continuității activității departamentului financiar-contabil.”

Atasat răspunsului formulat, s-au prezentat următoarele documente: situația centralizată pentru 2009-2015 pe structura de raportare a grupului cu bugetele de venituri și cheltuieli, o situație cu marjele anuale aplicabile, **procedura internă de stabilire a monedei de facturare în concern**, documentația aferentă stabilirii ajustării la 2014, respectiv facturile emise în perioadele 2009 și 2014 pentru ajustare. **Nu s-au prezentat documente care să ateste modul în care s-au realizat ajustările veniturilor, în vederea acoperirii costurilor, pentru anii 2010, 2011, 2012 și 2013.** De asemenea, s-a constatat că valorile prezentate în bugetele de venituri și cheltuieli anexate răspunsului formulat, nu corespund cu valorile raportate de societate pentru finele anului în raportările financiare anuale depuse la organul fiscal.

Prin adresa din data de 04.12.2015, reprezentanții .X. SRL au prezentat **în completare la răspunsul formulat în data de 24.07.2015**, o prezentare denumită „SC .X. SRL - Documentația preturilor de transfer FY 2009 - 2014” cuprinzând o prezentare generală a grupului .X. , principiile generale de determinare a preturilor de transfer în cadrul grupului .X. , o prezentare generală a .X. SRL, o prezentare succintă a tipurilor de tranzacții cu părți afiliate derulate de .X. SRL, o analiză a funcțiilor și riscurilor suportate de societatea din România în activitatea derulată, precum și o succintă analiză economică asupra perioadei 2009-2014, conform căreia se precizează că „*având în vedere funcțiile realizate, riscurile asumate și activele angajate de .X., metoda cost plus a fost selectată ca fiind cea mai adecvată metodă de preturi de transfer*”. De asemenea, se menționează că în analiza efectuată „*marja de profit la costurile operaționale totale (raportul dintre profitul operațional și costurile operaționale totale înregistrate pentru realizarea profitului operațional) a fost selectat drept cel mai adecvat indicator al nivelului de profit („INP”) pentru această analiză*”.

Referitor la documentul prezentat organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- analiza efectuată pe baza unei marje de profit la costurile operaționale nu corespunde cu prevederile contractuale unde se precizează ca indicatorul urmărit este EBIT (profit înainte de dobânzi și taxe);

- sunt prezentate o serie de valori rezultate dintr-o selecție la nivelul unor „*activități de producție Europa de Est*” fara a se preciza care sunt activitățile în cauză, care sunt societățile luate în calcul în analiză, dacă acestea sunt sau nu societăți independente.

- sunt prezentate în document o serie de date statistice fără a se indica sursele acestora sau fara a se prezenta și alte documente care să le susțină;

- nu sunt prezentate datele componentelor eșantionului statistic avut în vedere, care să susțină valorile calculate (cuartile, mediane);

- pentru anii 2013 și 2014 nu sunt referințe, în document menționându-se „mediana 1,8 %” pentru 2011- 2013 (MCOT)” respectiv „mediana 2,0% pentru 2012-2014 (MCOT)”.

- luarea în calcul de către societate, în documentul prezentat, a marjei de profit la costurile operaționale (denumită MCOT în documentul prezentat) și nu a marjei profitului înainte de plata de dobânzi și taxe (EBIT), pentru calcularea profitului care îi revine societății din România din tranzacțiile cu alte societăți afiliate, nu este făcută decât ca să elimine din calcul o serie de cheltuieli substanțiale valoric, generate de modul în care societatea operează cu devizele utilizate în tranzacțiile comerciale.

- s-au constatat discordanțe între datele prezentate de societate în sensul în care dacă inițial, în documentul denumit „0097-Transfer Pricing Review 2014_ro” prezentat organelor de inspecție fiscală se precizează la pagina 9, ca pentru anul 2014 ajustarea veniturilor s-a făcut la nivel de EBIT, stabilindu-se un „EBIT înainte de ajustare” ca procent de 6% raportat la costurile totale, în suma de .X. lei, iar ca urmare a ajustării au fost diminuate veniturile cu suma de .X. lei, astfel încât „EBIT după ajustare” să devină 3,4% la costurile totale, ulterior susținându-se faptul că în calcul s-a avut de fapt în vedere marja de profit la costurile operaționale.

Astfel, s-a constatat că modul în care sunt utilizate valutele de tranzacționare, în sensul în care producția vândută către partenerii afiliați este facturată în lei, iar pentru acoperirea necesarului de piață în euro (plați către furnizori și plați în contul creditelor în euro contractate cu societăți afiliate), societatea din România achiziționează valuta tot de la societăți afiliate, care au calculat și comunicat firmei din România diferențele de curs valutar pe care firma românească le contabilizează ca venituri sau cheltuieli.

În fapt, acest mod de operare nu face decât să genereze la nivelul .X. cheltuieli din diferențe de curs valutar net superioare veniturilor din diferențe de curs valutar aferente tranzacțiilor de schimb valutar, așa după cum se întâmplă în anul 2010 când se înregistrează venituri în suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli în suma de .X. lei, în anul 2011 când se înregistrează venituri în suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli în suma de .X. lei, în anul 2013 când se înregistrează venituri în suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli în suma de .X. lei, respectiv în anul 2014 când se înregistrează venituri în suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli

in suma de .X. lei.

În aceste condiții, nu este acceptabila luarea in calcul a marjei de profit la costurile operaționale, in defavoarea marjei de profit înainte de dobânzi si impozitare sau chiar a marjei de profit net, care sa cuprindă si veniturile si cheltuielile generate de tranzacțiile de schimb valutar. Ca urmare, informațiile prezentate in documentul prezentat de societate in data de 03.12.2015 sunt neconcludente pentru analiza efectuata si nu pot fi luate in considerare.

Din analiza datelor si informațiilor prezentat mai sus au rezultat următoarele:

- peste 90 % din cifra de afaceri realizata de .X. SRL a fost realizata cu societăți afiliate, respectiv .X. .X. Germania, .X. Franța, .X. KG Germania. Relația de afiliere a acestora este definita de prevederile art.7pct.23 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare;
- in conformitate cu prevederile contractuale, la sfârșitul fiecărui an, părțile aveau obligația determinării costurilor totale efective si a adaosului suplimentar fata de costurile totale, care reprezenta beneficiul obtinut de .X. SRL din activitatea derulata. In fapt, s-a constatat ca doar pentru anul 2009 si 2014, părțile au efectuat o serie de corecții aferente valorilor tranzacționale, in sensul in care pentru anul 2009 s-au emis in luna decembrie 2009 către .X. KG Germania un număr de patru facturi cu mențiunea „.X.’, cu o valoare totala de .X. lei cu care s-au majorat veniturile anului 2009, iar pentru anul 2014 s-au emis in luna decembrie 2014 către .X. .X.Germania si .X. France SAS Franța, un număr de 35 facturi cu mențiunea „Pricing adjustments for supply of goods”, cu o valoare totala de minus .X. lei, echivalentul a .X. euro, cu care s-au diminuat veniturile aferente anului 2014;
- costurile totale efective luate in calcul pentru stabilirea beneficiului anual al „Fabricantului” .X. SRL sunt costurile totale înregistrate in cursul unui an, mai puțin costurile cu dobânzile, cu impozitele si cu rebuturile din vina îndeplinirii necorespunzatoare a obligațiilor contractuale. In fapt, este stabilit ca si referința „Rezultatul înainte de cheltuielile cu dobanda si impozitele (EBIT)” ca fiind indicatorul in funcție de care sunt analizate rezultatele societății din România. Conform documentului „Analiza stabilirii prețurilor de transfer la tranzacțiile intra-grup pe 2014 - LE 0097 - S.C. .X. S.R.L”, indicatorul „EBIT” este luat in calcul pentru analiza stabilirii prețurilor de transfer la tranzacțiile intra-grup pe 2014 si calcularea ajustării prețurilor de transfer pentru acest an;
- chiar daca contractul este incheiat in 2010, prevederile contractuale sunt valabile (in conformitate cu pct. 5.1 din contract), atat pentru anul 2009, cât si pentru anii următori;
- prevederile contractuale prezentate mai sus, se aplica pentru toate tranzacțiile dintre .X. SRL si restul grupului in ceea ce privește livrarea de bunuri, lucru atestat de modul in care societatea a lucrat in fapt, respectiv ajustarea in anul 2014 a veniturilor înregistrate atat, cu .X. .X. Germania, cat si cu .X. Franța si ajustarea din 2009 cu .X. KG Germania, in condițiile in care in procent de peste 90 % cifra de afaceri a fost realizata cu .X. .X. Germania. Modul in care societatea a înțeles sa opereze ajustările de preturi pentru anul 2009 si 2014 implica faptul ca prevederile contractuale intre .X. SRL si .X. .X. Germania se aplica pentru toate tranzacțiile cu partenerii din grup;

- prevederile contractuale prezentate anterior se aplica pentru livrările de repere si subansamble către clienții din grup, înregistrate in cont 701 „*Venituri din vanzarea produselor finite*”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca societatea nu a prezentat informații legate de costurile suplimentare din activitate generate de managementul defectuos din Romania, sau de costurile cu rebuturile datorate partenerului .X. SRL.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea veniturilor aferente producției de piese si subansamble livrate către grup, înregistrate in anul 2009 de SC .X. SRL, astfel:

- s-a avut in vedere procentul veniturilor (k) înregistrate in balanța de verificare in contul 701 „*Venituri din vanzarea produselor finite*” aferent grupului in suma de .X. lei, in total cifra de afaceri in suma de .X. lei, calculat astfel: $k = \frac{.X. \text{ lei}}{.X. \text{ lei}} * 100 = 92,33\%$

- procentul astfel obtinut, a fost aplicat asupra cheltuielilor luate in calcul in stabilirea rezultatului înainte de impozite si dobânzi (EBIT), obtinandu-se valoarea cheltuielilor aferente producției de repere si subansamble livrate in grup, astfel:

$(\text{Cheltuieli totale} - \text{cont 666} - \text{cont 691}) * k = (.X. \text{ lei} - .X. \text{ lei} - .X. \text{ lei}) * .X.\% - .X. \text{ lei};$

- conform prevederilor contractuale s-au recalculat veniturile pe care societatea trebuia sa le inregistreze aferent livrărilor de repere si subansamble către grup, aplicându-se asupra valorii cheltuielilor aferente producției de repere si subansamble livrate in grup, calculata anterior procentul de adaos de 3,4% stabilit de parti pentru anul 2014, astfel:

$\text{Venituri recalculate} = .X. \text{ lei} + .X. \text{ lei} * 3,4\% = .X. \text{ lei}$

Alegerea pentru anul 2009 a procentului de 3,4 % se justifica prin cauze obiective, respectiv:

- prevederile pct.5.1. din contract care stipulează ca au fost convenite verbal intre parti condițiile contractului si au fost aplicate in practica de mai mulți ani, ele fiind confirmate in scris si fiind valabile si pentru viitor;

- faptul ca industria in cauza a avut o tendința liniara, aplicarea unui procent de adaos de 3,4 % in 2014 fiind rezonabil a fi aplicat si in anii anteriori;

- structura asociativa a organizației a ramas aceeași;

- produsele fabricate sunt in linii mari aceleași;

- modul de control al organizației din Romania nu s-a modificat;

- funcțiile îndeplinite in grup de entitatea din Romania au ramas aceleași, aceasta ramânând la statutul de producător la comanda ale unor repere si subansamble, fără a îndeplini și alte funcții cum ar fi proiectarea produselor, gasirea de clienți noi, derularea de strategii de marketing, respectiv de tot procesul de livrare si distribuție pe care o societate independenta ar fi fost obligata sa il deruleze.

Ca urmare a stabilirii valorii veniturilor pe care societatea trebuia sa le înregistreze aferent livrărilor de repere si subansamble către grup in suma de .X. lei, s-a stabilit valoarea veniturilor suplimentare pentru anul 2009, ca diferența intre valoarea veniturilor recalculat si valoarea veniturilor înregistrate de societate aferent grupului (mai puțin veniturile din dobânzi înregistrate in contul 766 “*Venituri din dobânzi*”), astfel:

Venituri suplimentare = Venituri recalulate - (Venituri totale - Venituri din dobânzi - venituri aferente livrărilor de produse către terti si de servicii in grup) = .X. lei - (.X. lei - .X. lei - .X. lei) = .X. lei - .X. lei = .X. lei.

În urma acestor determinări, in baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct.256 alin.(1) lit.e) din Anexa 1 la OMFP nr.3055/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene s-au majorat veniturile din exploatare înregistrate de către .X. SRL cu suma de .X. lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea veniturilor luate in calcul pentru determinarea impozitului pe profit pentru anul 2009 in sensul majorării acestora cu suma de .X. lei.

În același sens s-a procedat și pe perioada 2010 - 2014 majorându-se/diminuându-se veniturile impozabile, astfel:

2010- (- .X.) lei;

2011- .X. lei;

2012 - .X. lei;

2013 - .X. lei;

2014 - .X. lei.

2. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile facturate de .X. , organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada ianuarie- septembrie 2010, societatea a înregistrat contravaloarea facturilor emise de .X. in suma de .X. lei. Prestările de servicii facturate sunt aferente realizării obiectivului "*Mărirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 K.V in zona DN73 .X.-.X. : racorduri electrice si statie conexiuni si transformare 110 KV .X.* ".

Organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului, in baza art.49 alin.1) lit.a) si c) si art.52 alin.(1) si (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu completările si modificările ulterioare, următoarele documente:

- contractul comercial care a stat la baza realizării prestărilor de servicii din partea partenerului german (in original) si in copie tradusa in limba romana;
- facturile emise de către societatea .X. din Germania pentru prestările de servicii efectuate, modul de înregistrare in contabilitate, precum si modalitatea de decontare a acestora, prezentate in fisa de cont;
- situațiile de lucrări sau rapoartele de activitate detaliate a prestărilor de servicii efectuate in perioada mai sus menționata, care au stat la baza emiterii facturilor.

Prin adresa de răspuns din data de 03.12.2015 la solicitarea organelor de inspecție fiscală nr..X./02.07.2015 au fost prezentate:

- contract comercial din luna noiembrie 2008, semnat intre prestatorul .X. .X. GmbH din .X., Germania si beneficiarul .X. SRL .X. , jud. .X. , fara a se indica cine sunt persoanele care au reprezentat părțile. Acest contract are ca si anexe protocoale ale discuțiilor intre părți, oferte, studii si informații privind alocarea

comenzii, datate anterior semnării contractului.

- o parte din facturile emise de către .X. pentru prestările de servicii pe care le-ar fi prestat. Facturile prezentate, fără a fi traduse în limba română, nu prezintă documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, aferente fiecărei perioade facturate, neputând fi identificate activitățile derulate de către furnizorul german .X. în favoarea beneficiarului .X. SRL.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice cheltuielile înregistrate, respectiv facturi, contracte și situații de lucrări în baza art. 21 alin.(4) lit. f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit pe trim.I-III 2010.

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu serviciile facturate de .X. pe perioada 2011-2013, astfel:

- pe anul 2011 – .X. lei;
- pe anul 2012 – .X. lei;
- pe anul 2013 – .X. lei.

3. Referitor la serviciile facturate de .X. .X. , s-au constatat următoarele:

În perioada mai - decembrie 2012, .X. SRL a înregistrat în evidențele contabile facturi emise de .X. .X. , în suma de .X. lei, cu TVA aferentă în suma de .X. lei. Prestările de servicii facturate de către .X. .X. sunt, conform explicațiilor reprezentanților .X. .X. SRL, aferente realizării mai multor proiecte de cercetare. Ca justificare a serviciilor facturate, societatea a prezentat un contract de prestări servicii nr..X./26 .03.2008 încheiat între .X. și .X. KG din Germania având ca obiect efectuarea de cercetări asupra „*vibrațiilor transversale ale unui culbutor cu compensator hidraulic al jocului*”, asupra „*fenomenului de rotație al supapelor de motor și un model de calcul pentru estimarea vitezei de rotație*”, și asupra „*sensibilității la contaminarea supapelor distribuitoare cu acționare electromagnetica cu aplicație la motoare*”.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice cheltuielile înregistrate, respectiv contracte și situații de lucrări, în baza art.21 alin. (4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu servicii facturate de .X. este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit pentru perioada 01.05.2012-31.12.2012.

De asemenea, nu au fost acceptate astfel de cheltuieli pe perioada 2013-2014 astfel:

- pe anul 2013 – .X. lei;
- pe anul 2014 – .X. lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate accesoriile constând în dobânzi și penalități de întârziere.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. S-a constatat că societatea a efectuat servicii intracomunitare către partenerul .X. din Franța pentru care a înscris codul de TVA FR .X., iar conform adresei de răspuns nr..X./05.06.2015 a Serviciului Internațional de informații

rezultă faptul că data sfârșitului valabilității codului de identificare în scopuri de TVA a fost 31.05.2013.

Conform raportului VIES s-au semnalat următoarele erori:

- în luna iulie 2013- eroarea „209 – Codul TVA nu este activ în perioada indicată” pentru prestarea de servicii intracomunitare în sumă de .X. lei. S-a constatat că a fost emisă factura nr..X./29.07.2013 în valoare de .X. lei către .X. din Franța (FR .X.1) reprezentând intermediere servicii de transport, înscrisă în jurnalul de vânzări și pentru care s-a aplicat scutirea de TVA.

De asemenea, s-a constatat că societatea a efectuat livrări intracomunitare către partenerul .X. .X. din Italia, pentru care a înscris codul de TVA IT.X. , iar conform adresei de răspuns nr..X./05.06.2015 a Serviciului de Schimb Internațional de Informații rezultă că data startului valabilității codului de identificare în scopuri de TVA a fost 27.03.2014.

Conform raportului VIES s-au semnalat următoarele erori:

- în ianuarie 2014- eroarea „202 – Cod TVA nealocat de SM” pentru livrările intracomunitare în sumă de .X. lei. S-a constatat că societatea a emis un număr de 72 facturi fiscale în perioada 03.01.2014 – 26.03.2014 către .X. .X. din Italia (IT.X.), reprezentând livrarea unor componente industriale, facturi ce au fost înscrise în jurnalele de vânzări aferente lunilor ianuarie - martie 2014 și pentru care a aplicat scutire de TVA astfel:

- ianuarie 2014 – 28 facturi în valoare de .X. lei;
- februarie 2014 – 22 facturi în valoare de .X. lei;
- martie 2014 – 24 facturi în valoare de .X. lei.

Conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la **colectarea TVA în suma totală de .X. lei**, aferenta livrarilor/prestarilor de servicii intracomunitare efectuate către beneficiari care nu au prezentat coduri valide în scopuri de TVA, astfel:

Luna	Suma servicii (lei)	Cota	Valoare TVA (lei)
Iulie 2013	.X.	24%	.X.
Ianuarie 2014	.X.	24%	.X.
februarie 2014	.X.	24%	.X.
Martie 2014	.X.	24%	.X.
Total			.X.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări ale lunii decembrie 2012, februarie, martie, mai, iulie, decembrie 2013 și ianuarie, aprilie, iunie, iulie, noiembrie 2014, facturi emise de .X. .X. , reprezentând cheltuieli cu serviciile efectuate pentru realizarea „Proiectului Tribologie Dinamica”.

Pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată societatea a prezentat Contractul nr .X./26 .03.2008 și Actul adițional nr X/01.02,2012 încheiate între părțile .X. KG .X.Germania și .X. .

Întrucât contractul încheiat nu prevedea ca beneficiar al serviciilor prestate pe .X. SRL, ci alta societate din grupul .X. , respectiv .X. KG .X.Germania, au fost

încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare, precum și ale art.146 alin.(1) lit.a) și b) din același act normativ.

Ca urmare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .X. lei, astfel:

- decembrie 2012 - TVA : .X. lei;
- februarie 2013 - TVA :X lei;
- martie 2013 -TVA X lei:
- mai 2013 -TVA X lei:
- iulie 2013 -TVA X lei;
- decembrie 2013 -TVA X lei;
- ianuarie 2014 - TVA : X lei;
- aprilie 2014 - TVA X lei;
- iunie 2014 -TVA X lei;
- iulie 2014 -TVA X lei;
- noiembrie 2014 -TVA X lei.

3. S-a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturi reprezentând operațiuni de achiziții intracomunitare de servicii, efectuate de către firma germană .X. (DE .X.) constând în proiectare - dirigenție de șantier, pentru investiția realizată sub denumirea de “Marirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 KV în zona DN73 .X.-.X. : racorduri electrice și stație conexiuni și transformare 11.0 KV .X. ”. Societatea nu a prezentat documentele solicitate de organele de inspecție fiscală și anume:

- contractul comercial care a stat la baza realizării prestărilor de servicii din partea partenerului german (în original și în copie tradusă în limba română);
- facturile emise de către societatea .X. din Germania pentru prestațiile de servicii efectuate, modul de înregistrare în contabilitate, precum și modalitatea de decontare a acestora, prezentate în fișa de cont;
- situațiile de lucrări sau rapoartele de activitate detaliate a prestațiilor de servicii efectuate în perioada mai sus menționată, care au stat la baza emiterii facturilor.

Conform documentelor prezentate, aferente obiectivului economic realizat (contracte de lucrări, contracte de racordare, facturi, situații de lucrări, procese verbale de recepție etc), respectiv executarea investiției: “Marirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 KV în zona DN73 .X.-.X. : racorduri electrice și stație conexiuni și transformare 110 KV .X. ”, a rezultat că a fost realizată de către două firme și anume : firma .X. SA București, care a finalizat lucrarea având ca obiect “Racorduri electrice 110 KV” și firma .X. .X. care a finalizat lucrarea având ca obiect: “Stație de conexiuni și transformare 110 KV .X. ”. Toate aceste lucrări s-au efectuat în baza unor “Contracte de racordare” încheiate cu .X. S.A., în conformitate cu legislația în materie, în care partenerul german .X. nu este nominalizat.

De asemenea, urmare verificării efectuate de organele de inspecție fiscală la .X. S.A. cu privire la acest obiectiv a fost încheiat Procesul - verbal nr..X./09.09.2015, însă nici din documentele puse la dispoziție de către .X. S.A. nu

a rezultat ca operatorul economic german .X. sa fi avut vreo contribuție la realizarea acestui obiectiv. Mai mult, stampila aplicata de către acesta pe proiectele realizate de angajații societății .X. SRL .X. , reprezintă documentația obligatorie de realizare a obiectivului, care a fost facturata de către .X. SRL către .X. S.A, iar aceasta la rândul ei a perceput taxa de racordare la nivelul devizului general, prin facturare, de la .X. SRL.

Urmare solicitarii organelor de inspectie fiscala,pPrin adresa de răspuns din 03.12.2015, societatea a prezentat urmatoarele documente:

- un contract comercial din luna noiembrie 2008, semnat intre prestatorul .X. .X. GmbH din .X., Germania si beneficiarul .X. SRL .X. , jud. .X. , fara a se indica cine sunt persoanele care au reprezentat părțile. Acest contract are ca si anexe protocoale aie discuțiilor intre parti, oferte, studii si informații privind alocarea comenzii, datate anterior semnării contractului.

- o parte din facturile emise de către .X. pentru prestările de servicii pe care le-ar fi prestat. Facturile prezentate (fara a fi traduse in limba română) nu au atasate anexe care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, aferente fiecărei perioade facturate, neputand fi identificate activitatile derulate de către furnizorul german .X. in favoarea beneficiarului .X. SRL.

Ca urmare, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare, precum și ale art.146 alin.(1) lit.a) si b) din același act normativ și nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, astfel:

-decembrie 2012 - TVA .X. lei;

-ianuarie 2013 - TVA .X. lei;

-februarie 2013 - TVA -X lei.

4. Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu a fost ajustata valoarea TVA aferenta bunurilor de capital care nu mai sunt folosite de persoana impozabila in scopurile economice pentru care au fost realizate.

Astfel, din documentele pprezentate a rezultat că pe parcursul anului fiscal 2014, **Segmentul .X. - Hala nr.4**, in suprafata totala de 12.600 mp, construita cu scopul de a produce rulmenți de sprijin si rotire, nu mai este destinata sectorului productiv, activitatea din cadrul acesteia fiind sistata, doar o mica parte a spațiului respectiv (1.200 mp) a mai rămas destinata activitatii de producție (alte tipuri de componente industriale), iar o alta parte (2.600 mp), a fost destinata depozitarii bunurilor realizate in aceasta secție de producție sau pentru depozitarea produselor realizate in alte secții productive ale agentului economic, ceea ce reprezintă 30,16% din suprafata totala. Datorita faptului ca .X. SRL este un operator la comanda firmei mama .X. Germania si ca producția de rulmenți pentru turbinele eoliene era comandata de către aceasta, operatorul economic român a procedat la facturarea penalităților legate de deprecierea mijloacelor fixe existente in spațiul de producție al segmentului K (Hala nr.4) si a cheltuielilor legate de aprovizionările cu stocuri de materii prime, material, SDV etc catre .X. Germania.

Organele de inspectie fiscala au constatat că societatea trebuia sa

procedeze in conformitate cu art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările si modificările următoare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(7) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, s-a procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta investiției realizata sub numele de Segmentul .X. (Hala 4) si pusa în funcțiune in perioada 2008-2011, in suma de .X. lei. Ajustarea TVA aferenta acestui bun de capital s-a realizat la nivelul anului fiscal 2014, in conformitate cu prevederile art.149 alin.(2) lit.b), alin. (3) lit.a) si alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu completările si modificările ulterioare.

Societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Situația bunurilor de capital, care trebuia intocmita in conformitate cu prevederile art.149 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările si modificările ulterioare, solicitată prin adresa nr..X./04.06.2015.

De asemenea, s-a constatat ca în luna decembrie 2012, .X. SRL a procedat la deprecierea in totalitate a Utilajului de frezat .X.. Din explicațiile prezentate de către conducerea societății au rezultat următoarele:

Societatea a inițiat achiziția in anul 2007, cu plata primului avans conform comenzii lansate către producătorul .X. . Achiziția a fost finalizata in anul 2010. In perioada 2010 — 2012 utilajul a fost evidențiat ca imobilizare corporala in curs, fara impact asupra contului de profit si pierdere. Decizia de a nu pune in funcțiune utilajul este datorata lipsei de incarcare, comparativ cu capacitatea existenta in aceea perioada pe segment. Pe parcursul lunii decembrie 2012, din informațiile cunoscute la aceea data, care confirmau si pe viitor lipsa încărcării, s-a luat decizia deprecierei totale a utilajului, cu scopul de a prezenta valoarea activului la valoarea neta de 0 lei, acesta neaducand niciun venit operațional societății. Valoarea utilajului a fost de .X. lei, valoare facturata si recuperata in întregime in baza contractului de fabricație in regim de subcontractare încheiat intre .X. SRL si .X. .X..

.X. SRL a depreciat in totalitate acest bun de capital pentru care a dedus TVA aferenta pe perioada realizării investiției (2007-2010), dar nu a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții conform art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările si modificările următoare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(7) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere că agentul economic nu a procedat la punerea in funcțiune a acestui mijloc fix, acesta nefiind adus in spatiul de producție din localitatea .X. , jud. .X. , organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția a fost finalizata in anul 2010.

In conformitate cu prevederile HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de funcțiune a mijloacelor fixe, rezulta ca acest utilaj se incadreaza la codul 2.1.5.1. "*Mașini de alezat si frezat orizontale*", avand o durata normala de funcționare de 15 ani. Ținând cont ca acest bun a fost depreciat in totalitate în luna decembrie 2012 s-a procedat la calculul

ajustării TVA, astfel:

- Valoarea fara TVA a bunului de capital: .X. lei;
- Anul in care a fost finalizata achiziția : 2010;
- Perioada de ajustare: 5 ani;
- Perioada ajustata: 3 ani (2012-2014)
- Valoarea TVA aferenta imobilizării corporale; .X. lei x 19% = .X. lei;
- Calcul ajustare TVA : .X. lei x3/5 = .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată au fost calculate accesorii constând în dobânzi și penalități de întârziere aferente.

C. IMPOZIT PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

Din analiza documentelor primare (facturi externe), a documentelor de evidenta contabila (jurnale de cumpărări, fise de cont, balante de verificare) a înscrisurilor prezentate in timpul controlului (contracte, comenzi) organele de inspecție fiscala au constatat ca .X. SRL .X. a inregistrat in evidenta contabila in perioada 2010-2014 prestări de servicii facturate de furnizorul .X. .X.in suma totala de .X. lei aferent carora au fost identificate plăți efectuate in perioada 01.03.2010- 31.12.2014, in suma totala de .X. lei, astfel:

- in anul 2010 s-au inregistrat facturi în valoare de .X. lei si s-au efectuat plăți în suma de .X. lei;
- in anul 2011 s-au înregistrai facturi in valoare de .X. lei si s-au efectuat plăți in suma de .X. lei;
- in anul 2012 s-au inregistrat facturi in valoare de .X. lei si s-au efectuat plăți in suma de .X. lei;
- in anul 2013 s-au inregistrat facturi in valoare de .X. lei si s-au efectuat plăți in suma de .X. lei;
- in anul 2014 s-au inresistrat facturi in valoare de .X. lei si s-au efectuat plăți in suma de .X. lei;

Facturile au fost emise cu mențiunea „costs for INA IT-products ...” si reprezintă valoarea costurilor cu produsele IT (programele informatice) utilizate in cadrul .X. SRL.

De exemplu la factura nr..X./11.04.2014, emisa de .X. .X.Germania către .X. SRL, cu mențiunea „costs for INA IT- products period 03/2014”, este anexată o situație de calcul care cuprinde lista programelor informatice utilizate in cadrul .X. SRL in cadrul lunii de referința, numărul de utilizatori ai acestora (cantitatea), precum si o valoare unitara in lei si euro, aferenta fiecărui program informatic in parte.

Ca justificare pentru serviciile informatice facturate, s-a prezentat „contractul cadru referitor la utilizarea si decontarea serviciilor - IT”, încheiat intre .X. .X. si .X. SRL conform caruia se precizează ca „Departamentul-IT al .X. .X. este competenta pentru prestarea serviciilor IT de diferite amplori ca de exemplu produse IT si proiecte IT pentru societăți ale grupului .X. . Aceste servicii se vor factura corespunzător solicitărilor respectivelor societati, care solicita si utilizează servicii IT”. Din analiza contractului in cauza, rezultă:

- obiectul contractului îl constituie „procurarea și decontarea produselor IT și a înșărcinărilor, derulării și decontării proiectelor IT, a cererilor de modificare și de service dintre societate și .X. , precum și a serviciilor IT puse la dispoziție de către societate”;
- despre produsele informatice oferite și prețurile acestora se menționează că „în intranetul .X. este disponibil, catalog valabil la acel moment al produselor IT. El servește ca prezentare generală și cuprinde caracteristici ale produselor, unități consumatoare, prețurile produselor și numele persoanei responsabile de produs. În funcție de volumul produselor achiziționate pentru unitatea de consum, se face diferența între costuri unice, costuri lunare fixe și costuri lunare variabile;
- despre produsele informatice puse la dispoziția .X. SRL de către compania afiliată din Germania se precizează că „în completarea 2 sunt documentate toate produsele IT utilizabile de societate la data încheierii contractului. O actualizare a completării 2 în cazul modificării sau extinderii paletei de produse se realizează doar în caz de necesitate”. Se face referire în acest paragraf din contract, la o anexă denumită „completarea 2 la contractul cadru nr..X. - Evidența produselor IT utilizabile”, care cuprinde lista programelor informatice puse la dispoziția clientului din România;
- despre modalitatea de plată a facturilor emise de furnizor se menționează următoarele: „decontarea costurilor se realizează lunar în baza unităților de consum utilizate pe produs IT, de societate. La factura este anexată evidența consumului”;
- în ceea ce privește valabilitatea contractului pct.6 din contract precizează: „Contractul intră în vigoare la data de 2010-02-01 și se încheie pe termen nelimitat. În măsură în care s-a beneficiat de prestații înainte de semnarea prezentului contract, partile au căzut de acord ca acestea să se supună reglementărilor prezentului contract”.

Din analiza documentelor prezentate de contribuabil (contract, facturi, situații anexe facturilor) se constată că sumele plătite în perioada 2010-2014 către .X. .X. Germania, în valoare de .X. lei, reprezintă în fapt contravaloarea produselor software, utilizate de .X. SRL, puse la dispoziție de societatea din Germania. **Pentru fiecare produs informatic (software) utilizat lunar în România, societatea din Germania facturează o sumă pentru dreptul de folosință a respectivului program informatic, o redevență** așa cum este ea definită de art.7 alin.(1) pct.28 lit.b), art.124¹⁹ lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Titlul V pct 2 alin.(1), (2), (3), (7) și (9) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că acestea reprezintă venituri obținute din România de societatea din Germania, așa cum este prevăzut la art.12 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea era obligată să rețină impozit pe veniturile obținute din România de persoana juridică nerezidentă, în conformitate cu prevederile art.116 alin.(1), alin. (2) lit.d) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru furnizorul .X. .X. Germania, societatea a prezentat certificat de

rezidenta fiscala emis de autoritatile fiscale din Germania pentru perioada 2010 – 2014, în aceste condiții fiind aplicabile dispozițiile legale reglementate de art.118 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.12 din Convenția dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată ia Berlin la 4 iulie 2001 ratificata prin Legea 29/2002.

Ca urmare, s-a constatat că plătitorul de venit, respectiv .X. SRL avea obligația calculării si reținerii impozitului pe seama beneficiarului din străinătate al venitului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca impozitul datorat de nerezident va fi suportat de către .X. SRL în calitate de plătitor al venitului, iar cota de impozitare aplicabila este de 3%, prevăzută in Convenția de evitare a dublei impuneri.

Pentru veniturile obținute din Romania de .X. .X. Germania, in valoare de .X. lei, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea si stabilirea unui impozit suplimentar pe veniturile obtinute de persoanele nerezidente în suma de .X. lei, prin aplicarea procedeeului sutei mărite, (astfel: .X. lei x3/(100-3)= .X. lei.

De asemenea, pentru neachitarea la termenele scadente a impozitului, in conformitate cu dispozițiile legale reglementate de prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în suma de .X. lei, respectiv penalitati de întârziere in suma de .X. lei.

D. IMPOZIT PE VENITUL DIN SALARII ȘI CONTRIBUȚII SOCIALE

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat că în perioada ianuarie 2010 – decembrie 2014, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu serviciile de catering (mese servite) acordate angajaților proprii, facturate de .X.SRL, .X., .X. SRL, respectiv servicii medicale de altă natură decât cele de medicina muncii facturate de .X. (.X.), în perioada 2011 – 2014.

În ceea ce privește serviciile de catering, valoarea acestora este suportată parțial de angajator (35% în perioada 01.01.2010 – 30.04.2010 și 70% în perioada 01.04.2010 – 31.12.2014) și parțial de angajat, respectiv diferența.

In ceea ce privește serviciile de catering, prin adresa din 10.08.2015 reprezentanții societății precizează „Societatea își desfășoara activitatea intr-o fabrica situata intr-o zona industriala in comuna .X. , situata la o distanta de aprox. 12 km de orașul .X. . În procesul de producție al .X. este implicat un număr de 3.900 angajați ai societății care locuiesc in zone situate la distante diferite fata de locul de munca.

Societatea a amenajat o cantina in incinta fabricii (...) serviciile de cantina sunt furnizate de catre un tert (...) care asigura societarii hrana necesara precum si o serie de servicii adiționale, asa cum menționam in cele ce urmeaza:

- la momentul introducerii hranei calde, s-a avut in vedere suportarea de catre angajați a costului aferent, ce a fost estimat ca reprezentând un procent de

aproximativ 30% din totalul sumelor facturate lunar (.,.). Acest cost al hranei, care este suportat de catre angajați, este retinut de societate din venitul lunar al acestora.

Serviciile adiționale (de exemplu logistica, transport hrana, curățenia, mentenanța aparaturii electrocasnice, prepararea hranei) sunt estimate a fi de aproximativ 70% din totalul sumelor facturate lunar de catre furnizor. Costul cu aceste servicii nu este retinut din venitul angajaților ținând seama ca nu reprezintă un cost direct legat de hrana angajaților.(...)”, precum și faptul că „Analizând prevederile Codului fiscal, suntem de părere ca acestea indica faptul ca hrana acordata salariaților este considerata avantaj de natura salariala doar in cazul in care este oferita gratuit sau la un preț mai mic decât cel al pieței. Întrucât, în situația prezentata, suma suportata de angajați pentru hrana consumata in cadrul incintei reprezintă costul aferent alimentelor suntem de părere ca, in consecința, costul cu hrana nu este un beneficiu de natura salariala”.

Față de cele prezentate organele de inspecție fiscală au constatat ca nu sunt conforme prevederilor de natura contabila si fiscala, respectiv cu prevederile pct.52 din Anexa 1 In OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, serviciile de catering nu pot fi separate pe elementele componente care formează costul de producție.

Totodată, conform prevederilor pct.14² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care practic definesc serviciile de restaurant si catering “*în sensul art.133 alin.(4) lit.d) și f) din Codul fiscal, atât serviciile de restaurant, cât și cele de catering sunt caracterizate printr-un complex de activități în care predomină serviciile, iar furnizarea de hrană și/sau de băuturi este doar o componentă. Serviciile de restaurant constau în furnizarea, la locația prestatorului, de hrană preparată sau nepreparată și/sau băuturi pentru consum uman, însoțite de suficiente servicii aferente care să permită consumul imediat, în timp ce serviciile de catering constau în aceleași activități, desfășurate însă în afara locației prestatorului.*”.

Cu alte cuvinte, serviciile de masa/catering de care au beneficiat angajații .X. SRL nu pot fi impartite pe categorii (ingrediente, consum de gaz pentru cuptor, manopera taiat legume, curățenie in bucătărie etc.) asa după cum doresc reprezentanții societății. Ele trebuie privite ca un ansamblu de activitati în care predomina serviciile, pentru care furnizorul a facturat o singura data contravaloarea întregului complex de servicii si pentru care au plătit o parte salariații societății (prin reținere pe statul de plata) si o parte societate, dar de care au beneficiat doar angajații.

De asemenea, s-a constatat ca, salariații societății primesc, pe langa subvenționarea de către societate a meselor zilnice servite la cantina societății, tichete de masa pentru fiecare zi lucrata. Or, tocmai aceste tichete ar trebui sa aiba rolul de a asigura contravaloarea unei mese calde zilnice pentru fiecare salariat. Oferirea pe langa aceste tichete, suplimentar, a unei mese zilnice nu poate constitui decât un avantaj in natura acordat de societate salariaților.

În fapt, partea din serviciile de catering suportate de societate si de care au beneficiat salariații acesteia, in baza prevederilor art.55 alin.(1) si (3) lit.b)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, a fost considerata avantaj in natura, fiind asimilate veniturilor salariale si a fost impozitată in conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

În ceea ce privește serviciile medicale prestate in perioada 2011 —2014 de .X. (.X.), prin adresa din 27.07.2015, conducerea .X. SRL precizează: „*Contractul de prestări servicii cu furnizorul de servicii medicale „SC .X. SRL” încheiat incepand cu anul 2010, acopera totalitatea serviciilor medicale de supraveghere a sanatatii angajaților pe care .X. trebuie sa le asigure cf Hotarare 355/2007, din care enumerăm cu titlu de exemplu; 1) examene medicale la angajare; 2) examene medicale periodice planificate de medicul de medicina muncii, minim odata pe an si ori de cate ori acesta decide, pentru a stabili aptitudinea de munca a angajaților noștri; 3) verificări medicale de adaptare si de reluare a activitatii după perioade îndelungate de absenta (de ex, revenire din C1C); 4) examene medicale la schimbarea locului de munca; 5) verificări medicale cerute specific de legislație, de ex. verificare aptitudine pentru înscrierea la cursurile 1SCIR; 6) coordonarea si desfasurarea activitatii cabinetului medical on-site; 7) asigurarea personalului de specialitate (medici si asistente medicale) pentru cabinetul on-site 24 de ore din 24, de luni pana vineri; 8) asigurarea medicului cu specialitate in medicina muncii; 9) organizarea si susținerea de programe profilactice propuse de medicul de medicina muncii cu personal de specialitate; 30) audituri medicale care susțin procesul de protecția sanatatii definit de către .X.; 11) participarea medicului de medicina muncii, alaturi de reprezentanții departamentului de securitate si sanatare in munca a .X., ta evaluările de risc ia locurile de munca; 12) raportori anuale privind starea de sanatare a companiei; 13) asigurarea primului ajutor iu cazul accidentelor de munca; 14) si alte servirii de medicina muncii care nu au fost enumerate anterior. Contractul este de tip abonament”.*

Referitor la serviciile medicale facturate de .X. SRL .X. in vederea stabilirii stării de fapt fiscale, in baza prevederilor art.52 si 56 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspecție fiscala au procedat la solicitarea de documente si informații de la prestatorul .X. SRL.

Prin adresa transmisa de .X. in data de 10.08.2015, s-au primit contractele de prestări servicii medicale nr..X./21 .01.2011 si nr..X./01.01.2013, fisa de cont aferenta perioadei 2011 -2014, facturile emise catre .X. SRL în perioada 2011-2014 împreuna cu listele de beneficiari aferente perioadei 01.02,2011 -31.12.2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- Anexele la toate contractele, respectiv scrisorile de angajament, ce cuprind detalierea serviciilor medicale, sunt identice.

- Anexa 3 la Contractul de prestări servicii medicale nr..X./21 .01.2011 si procesele verbale de confirmare a serviciilor, anexe la contracte, nu au fost niciodată semnate de către parti.

-Pe întreaga perioada vizata, unii dintre membrii de familie ai titularilor de

pachete beneficiau, in mod gratuit, de pachete de servicii medicale, conform contractului si scrisorilor de angajament bilateral. De asemenea, unii dintre membrii de familie ai angajaților beneficiarului alții decât cei anterior menționați, puteau beneficia de servicii medicale la preturi preferențiale, prin semnarea de catre angajat a unui act de adeziune, fara nici un fel de implicare financiara pentru .X. .

- Unele dintre facturile emise reprezintă contravaloarea unor servicii prestate punctual, altele decât cele de abonament, in baza comenzii ferme a beneficiarului (cum ar fi, cu titlu de exemplu, dar nelimitat la factura nr..X. CO .X./26.04.2014).

- Cu ocazia centralizării tuturor documentelor solicitate referitoare la desfasurarea relației contractuale cu .X. SRL, s-a observat ca, dintr-o eroare umana, in perioada 15.02.2013 - 06.09.2013 pe facturi apare doar referința la „servicii medicale de medicina muncii”, fara a exista o detaliere expresa a serviciilor medicale prestate. Cu toate acestea, anexele/desfășurătoarele de servicii aferente au fost furnizate lunar si acceptate de catre client.

Anexat răspunsului formulat, s-au prezentat in copie certificata, facturile emise de .X. SRL catre clientul .X. SRL, facturi care in cea mai mare parte cuprind la rubrica „Denumirea produselor sau serviciilor” aceleași tip de informații. Ca exemplu, prezintă factura .X. .X./G8.11.2012 care menționează: „Servicii medicale cf. Contract .X./21.01.2011 pentru perioada 01.11.20 3 2-30.11.2012

Medicina Muncii Angajați 796Pers*X Eitro

Premium Angajați 1014Pers*X Euro

Premium Circle Angajați 179Pers*X Euro

Premium Plus Angajați 1677Pers*X Euro

Premium Star Angajați 20Pers*X Euro

VIP Angajați 8Pers*X Euro”.

Facturile fac referire la contractul de prestări servicii medicale nr..X./21 .01.2011, încheiat intre .X. in calitate de prestator si .X. SRL în calitate de beneficiar ce are ca obiect „Art. 1.1. (...) prestarea de catre Prestator, in schimbul unui onorariu, a următoarelor servicii medicale (denumite Servicii Medicale):

a) servicii **medicale** de medicina muncii;

b) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium;

c) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului; program Premium Plus;

d) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium Circle;

e)alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium Slur;

f) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium Star (VIP);

g) alte servicii medicale pentru membrii de familie ai angajaților care au program Premium Star: Program Premium;

h) alte servicii medicale pentru membrii de familie ai angajaților care au program Premium Star (VIP): program Premium Star (VIP);

l) alte servicii medicale pentru membrii de familie —copii (< 8 ani): consultații de pediatrie.

Art.1.2. Serviciile medicale, altele decât serviciile medicale de medicina muncii, sunt definite in Anexa 1 la prezentul Contract ce constituie parte integranta a acestuia.

Art. 1.3 Serviciile medicale de medicina muncii vor avea ca scop, in principal:

- propunerea masurilor necesare in scopul prevenirii accidentelor de munca si a bolilor profesionale;
- efectuarea controlului medical al angajaților Beneficiarului la angajarea in munca:
 - efectuarea controalelor medicale periodice, in conformitate cu reglementările tehnice ale Ministerului Sanatatii si Familiei, pe durata executării contractului individual de munca:
- efectuarea controlului medical la reluarea muncii;
- efectuarea oricăror altor controale medicale la solicitarea angajaților si colaboratorilor Beneficiarului, pentru orice simptome atribuite condițiilor de-munca si activităților desfășurate.

De asemenea, prețul contractului, stabilit la art.5 prevede următoarele:

„Art.5 Prețul contractului consta in taxa plătită de către Beneficiar pentru persoanele din Anexa 2, ce reprezintă:

- echivalentul în lei al sumei de 2 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul a) pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 5 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul b), program Premium pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 7 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR. valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul c), program Premium Plus pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 15 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul d), program Premium Circle pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 65 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul e), program Premium Star pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 65 euro/angajat/luna în cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul f), program Premium Star (VIP) pentru angajații Beneficiarului
- gratuit pentru art. 1 punctul g), program Premium
- gratuit pentru art.1 punctul h), program Premium Star (VIP)
- gratuit pentru art.1 punctul i), consultații de pediatrie.

Din conținutul contractului încheiat si al facturilor emise lunar se facturează servicii de medicina muncii impreuna cu alte servicii medicale pentru angajați, care in fapt reprezintă avantaje in natura pentru aceștia.

Organele de inspecție fiscala au procedat la calculul impozitului pe veniturile salariale doar pentru acele alte servicii, care in contractul încheiat si facturile emise sunt incluse la rubricile: Premium Angajați, Premium Circle Angajați, Premium Plus Angajați, Premium Star Angajați, VIP Angajați.

In fapt, serviciile medicale suportate de societate si de care au beneficiat salariații acesteia, in baza prevederilor art.55 alin.(1) si (3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, au fost considerate avantaj in natura, fiind asimilate veniturilor salariale si au fost

impozitate in conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare,

Ca urmare, s-a calculat impozit pe veniturile salariale stabilite suplimentar in suma totala de .X. lei, impreuna cu valoarea lunara a avantajului in natura de natura serviciilor de catering din perioada 2010-2014 in suma totala de .X. lei, respectiv a serviciilor medicale din perioada 2011—2014 în suma totala de .X. lei.

Pentru neachitarea in termen a sumei reprezentând impozit pe veniturile salariale stabilit suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări si penalitati de întârziere, pana la data de 15.12.2015, in suma totala de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv .X. lei penalitati de întârziere.

De asemenea, au fost calculate contribuții sociale astfel:

In perioada ianuarie 2010 - decembrie 2014, .X. SRL a înregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu serviciile de catering (mese servite) acordate angajaților proprii facturate de .X.SRL, .X., .X. SRL în sumă totală de .X. lei, respectiv servicii medicale de alta natura decât cele de medicina muncii facturate de .X. (.X.”) în sumă de .X. lei in perioada 2011 - 2014.

Ca urmare, în temeiul art.296⁵ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.(2) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, s-a stabilit **contribuția de asigurări sociale datorate de angajator suplimentară in suma totala de .X. lei**, pe fiecare salariat persoana fizica, pentru fiecare luna în partea valorii contribuției de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar precum si valoarea avantajului in natura de natura serviciilor de catering respectiv a serviciilor medicale.

Pentru neachitarea in termen a sumei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate ele angajator stabilite suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări si penalitati de întârziere, in suma totala de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv .X. lei penalitati de întârziere.

În temeiul art.296¹⁸ alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.(2) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, s-a stabilit **contribuția de asigurări sociale datorate de angajat suplimentară in suma totala de .X. lei**, pe fiecare salariat persoana fizica, pentru fiecare luna în partea valorii contribuției de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar precum si valoarea avantajului in natura de natura serviciilor de catering respectiv a serviciilor medicale.

Pentru neachitarea in termen a sumei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate ele angajator stabilite suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări si penalitati de întârziere, in suma totala de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv .X. lei penalitati de întârziere.

În temeiul art.296⁵ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, s-a stabilit **contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator suplimentară in suma**

totala de .X. lei, pe fiecare salariat persoana fizica, pentru fiecare luna în partea valorii contribuției de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar precum și valoarea avantajului în natura de natura serviciilor de catering respectiv a serviciilor medicale.

Pentru neachitarea în termen a sumei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere, în suma totală de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv .X. lei penalități de întârziere.

În temeiul art.296⁴ alin.(1) lit.u) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, s-a stabilit **contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajat suplimentară în suma totală de .X. lei**, pe fiecare salariat persoana fizica, pentru fiecare luna în partea valorii contribuției de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar precum și valoarea avantajului în natura de natura serviciilor de catering respectiv a serviciilor medicale.

Pentru neachitarea în termen a sumei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere, în suma totală de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv .X. lei penalități de întârziere.

În temeiul art.296³ lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea recuperării forței de muncă, s-a stabilit **contribuția angajatorului la fondul de șomaj în suma totală de .X. lei**, pe fiecare salariat persoana fizica, pentru fiecare luna în partea valorii contribuției de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar precum și valoarea avantajului în natura de natura serviciilor de catering respectiv a serviciilor medicale.

Pentru neachitarea în termen a sumei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere, în suma totală de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv .X. lei penalități de întârziere.

În temeiul art.296⁴ alin.(1) lit.a) și lit.u) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea recuperării forței de muncă, s-a stabilit **contribuția individuală la fondul de șomaj în suma totală de .X. lei**, pe fiecare salariat persoana fizica, pentru fiecare luna în partea valorii contribuției de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar precum și valoarea avantajului în natura de natura serviciilor de catering respectiv a serviciilor medicale.

Pentru neachitarea în termen a sumei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere, în suma totală de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări

de întârziere, respectiv .X. lei penalitati de întârziere.

În temeiul art.296⁴ alin.(1) lit.a) și lit.u) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, s-a stabilit **contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator in suma totala de .X. lei**, pe fiecare salariat persoana fizica, pentru fiecare luna în partea valorii contribuției de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar precum și valoarea avantajului in natura de natura serviciilor de catering respectiv a serviciilor medicale.

Pentru neachitarea in termen a sumei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate ele angajator stabilite suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări și penalitati de întârziere, in suma totala de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv .X. lei penalitati de întârziere.

În temeiul art.296¹⁸ alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, s-a stabilit **contribuția la fondul de indemnizații și concedii medicale datorata de angajator in suma totala de .X. lei**, pe fiecare salariat persoana fizica, pentru fiecare luna în partea valorii contribuției de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar precum și valoarea avantajului in natura de natura serviciilor de catering respectiv a serviciilor medicale.

Pentru neachitarea in termen a sumei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate ele angajator stabilite suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări și penalitati de întârziere, in suma totala de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv .X. lei penalitati de întârziere.

În temeiul art.296¹⁸ alin.(3) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, s-a stabilit **contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale in suma totala de .X. lei**, pe fiecare salariat persoana fizica, pentru fiecare luna în partea valorii contribuției de asigurări sociale datorate de angajator stabilite suplimentar precum și valoarea avantajului in natura de natura serviciilor de catering respectiv a serviciilor medicale.

Pentru neachitarea in termen a sumei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate ele angajator stabilite suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări și penalitati de întârziere, in suma totala de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv .X. lei penalitati de întârziere.

III. Luând in considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative in vigoare in perioada verificată, se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale

1. Referitor la susținerea contestatarei conform căreia nu au fost respectate prevederile art.107 alin.(2) și art.109 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin adresa nr..X.AIF/16.12.2015 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare Fiscală a Marilor Contribuabili au comunicat societății înștiințarea pentru discuția finală, primită de societate la data de 17.12.2015 potrivit mențiunii olografe înscrisă pe adresă.

De asemenea, pe adresa mai sus menționată este înscrisă precizarea „Rog discuție finală pentru mâine 18.12.2015 la ora 12° la sediul societății”.

Prin adresa nr..X./16.03.2016 organele de inspecție fiscală precizează că „a înștiințat prin adresa din data de 16.12.2015 că în data de 17.12.2015, ora 11.00 vor fi prezentate la sediul societății constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală și consecințele acestora. Ulterior, în aceeași zi, adică în 16.12.2015 societatea a solicitat prin adresa nr.X/16.12.2015 primirea proiectului de Raport de inspecție fiscală cu cel puțin 24 de ore înainte de ora programată pentru discuția finală. Ca urmare, în data de 17.12.2015, ora 11.00 echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la sediul .X. SRL unde s-a predat contribuabilului, sub semnătură de primire, proiectul raportului de inspecție fiscală.” Aceste aspecte sunt prezentate și la cap.VI „Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2015.

Astfel, discuția finală cu contribuabilul a avut loc la data de 18.12.2015 la cererea acestuia, dată la care societatea și-a exprimat punctul de vedere cu privire la constatările din proiectul raportului de inspecție fiscală.

Ca urmare, au fost respectate prevederile art.107 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală”, precum și ale art.109 alin.(2) din același act normativ potrivit căruia „(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere”, societății fiindu-i prezentat proiectul raportului de inspecție fiscală înainte de finalizarea acestuia, societatea exprimându-și punctul de vedere în scris cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare, nu se reține argumentul contestatarei potrivit căruia se impune invalidarea inspecției fiscale cu consecința anulării raportului de inspecție fiscală și

a deciziei de impunere contestată.

Având în vedere ca nu au fost reținute argumentele contestatarei de ordin procedural, organul de soluționare a contestației va trece la soluționarea pe fond a cauzei.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor stabilite suplimentar, precum și cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu acestea pe perioada 2009 – 2011, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea veniturilor aferente producției de piese și subansamble livrate către grup, în condițiile în care s-a constatat că societatea nu a respectat clauzele contractuale stipulate în contractul de fabricație încheiat între societatea contestată și .X..

Perioada verificată: 2009 – 2014

În fapt, din analiza documentelor prezentate cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că **în anul 2009** peste 93 % din cifra de afaceri a societății s-a realizat în baza producției de piese și componente livrate către clienți din grupul .X. , respectiv către clientul .X. .X.Germania (denumit în prezenta decizie .X.).

În justificare pentru tranzacțiile derulate, societatea a prezentat Contractul de fabricație în regim de subcontractare FN din data de 22.11.2010, în traducere autorizată și autenticată în data de 25.11.2010, încheiat între .X. în calitate de cumpărător și .X. .X. SRL în calitate de fabricant, ce are ca obiect *„Pe durata acestui Contract, Fabricantul va produce Piese Fabricate în conformitate cu prevederile acestui Contract. Fabricantul va produce Piese Fabricate în strictă concordanță cu acele directive, proceduri și/sau specificații pe care le poate indica, din când în când, Cumpărătorul, în conformitate cu sau derivate din desenele tehnice și acordurile dintre Cumpărător și clienții Cumpărătorului”*.

În ceea ce privește condițiile de plată și valoarea contractului, pct.2.4. din contract stipulează:

“a. Cumpărătorul va rambursa Fabricantului costurile legate de producerea Pieselor Fabricate („Costurile rambursabile”). În plus, Cumpărătorul va rambursa un adaos comercial la aceste costuri. Adaosul va fi convenit pentru fiecare ciclu de bugetare specific, bazat pe planul de afaceri, în conformitate cu Anexa A.

b. Costurile rambursabile vor include:

Toate Costurile Fixe de Fabricație și OPEX, precum și Costurile Variabile de Fabricație legate direct de fabricarea Produselor, așa cum sunt ele definite la punctele 1.3. și 1.5.

Următoarele cheltuieli nu vor incluse în Costurile Rambursabile:

- Cheltuielile cu dobânda;*
- Impozitele pe venit (fie curent, fie amanat);*

- Cheltuielile cu reconditionarea, asociate cu Piesele Fabricate (răspunderea pentru asigurarea calitatii) (...);
- Cheltuielile legate de răspunderea pentru defecte, conform cap. 4 (...);
- Cheltuielile cu rebuturile, în măsură în care acestea s-au datorat îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor contractuale (...);

c. În fiecare an, Cumpărătorul și Fabricantul convin un buget care să-i permită Fabricantului să obțină un adaos comercial ținta preliminar corespunzător la costuri, pentru îndeplinirea obligațiilor sale contractuale. Bugetul va include un adaos comercial corespunzător „at arm's length”, care să fie aplicat în prima instanță la Costurile de Producție ale Grupului (.X.), plus adaosul comercial respectiv, în conformitate cu Anexa A, pentru Cumpărător, cu efect la sfârșitul anului, se va face un calcul de ajustare finală (rectificare) în conformitate cu Anexa A, (...):

Pct.1.3. și 1.5. din contract definesc costurile fixe de fabricație și cheltuielile operaționale (OPEX), respectiv costurile variabile de fabricație, despre care la pct.2.4, se prevede „Costurile fixe de fabricație și cheltuielile operaționale (OPEX) înseamnă acele costuri de producție care nu variază în funcție de numărul de unități de Piese Fabricate și care includ, nelimitându-se însă la costurile fixe de prelucrare și Cheltuielile Operaționale (legate de vânzare, cercetare și dezvoltare (R&D), administrație), așa cum sunt acestea definite de Standardele de Raportare Financiară ale Grupului .X. ”, respectiv „Costurile variabile de fabricație înseamnă acele costuri de producție care variază direct proporțional cu numărul de unități de Piese Fabricate și care includ, nelimitându-se însă la manopera, materii prime, furnituri și componente de la Terțe Parti (inclusiv alte companii din Grupul .X.)”.

În ceea ce privește moneda de tranzacționare, pct.2.5. prevede „Toate tranzacțiile dintre Fabricant și Cumpărător în baza acestui Contract vor fi denominate conform Directivei .X. privind Valuta de Facturare emisă în 09.12.2005 de Departamentul Trezorerie a grupului .X. . Modificările acestei directive vor deveni automat parte a acestui contract”.

De asemenea, Anexa A la contract face o serie de precizări referitoare la valoarea contractului, părțile convenind astfel:

„Cumpărătorul și Fabricantul cad de acord asupra unei remunerări a Fabricantului după principiul „at arm's length” (la nivelul pieței, ca și cum Părțile ar fi independente - NT.) pentru fiecare an, în condițiile determinării prealabile a unui plan de afaceri și calculării profitului și pierderilor aferente unui buget ”.

„În ceea ce privește tranzacțiile de vânzări individuale de la Fabricant la Cumpărător, prețurile pentru produse vor fi calculate pe baza Costurilor de Producție ale Grupului (.X.) pentru produse, inclusiv un adaos comercial corespunzător aplicat la aceste .X. („Remunerația”). Adaosul comercial corespunzător aplicat la .X. se calculează în așa fel, încât Remunerația totală a Fabricantului într-un an să-i permită acestuia să acopere toate costurile determinate la pct.2.4. din acest Contract („Costurile totale”) și să câștige un adaos suplimentar față de Costurile Totale”;

„Plățile aferente tranzacțiilor de vânzări individuale vor fi considerate plăți în rate, pe parcursul fiecărui an. La sfârșitul fiecărui an, Fabricantul și Cumpărătorul vor determina Costurile totale efective și Remunerația efectivă a Fabricantului”;

„In cazul in care Remunerația efectivă a Fabricantului nu este considerată „at arm's length” de Cumpărător și Fabricant în ceea ce privește Costurile totale efective ale Fabricantului, Cumpărătorul și Fabricantul cad de acord asupra unei ajustări, efectuate o singură dată la sfârșitul anului, pentru a echilibra plățile prea mari sau prea mici făcute în cursul anului, în concordanță cu Directiva TP aplicabilă a Grupului .X. . Adaosul comercial la Costul de Producție al Grupului pe anul fiscal respectiv este în concordanță cu Anexa 1.1. corespunzătoare”.

Pentru clarificarea modului de derulare a contractului, organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului, prin notificarea înregistrată la .X. SRL sub nr..X./29.06.2015, date și informații care să explice care sunt elementele anuale, luate în calcul pentru stabilirea „Costurilor fixe de fabricație și cheltuielile operaționale (OPEX)” prevăzute la pct.1.3. din contract, explicarea modului de derulare a acestui contract și prezentarea pentru perioada 2009 —2014 a planurilor de afaceri menționate la pct.2.4 lit.a) din contract, care precizează „*Adaosul va fi convenit pentru fiecare ciclu de bugetare specific, bazat pe planul de afaceri (...)*”, a bugetelor anuale menționate la pct.2.4 lit.c) din contract, care precizează „*In fiecare an, Cumpărătorul și Fabricantul convin un buget care să-i permită Fabricantului să obțină un adaos comercial tinta preliminar corespunzător la costuri*”, a Directivei .X. privind valuta de facturare emisă în data de 09.12.2005 împreună cu modificările acesteia, valabile în perioada 2009-2014, menționată la pct.2.5 din contract, respectiv a documentelor justificative (facturi, situații de calcul etc) întocmite anual, cu ocazia ajustărilor prevăzute de anexa A la contract.

Astfel, societatea a prezentat următoarele documente: situația centralizată pentru 2009-2015 pe structura de raportare a grupului cu bugetele de venituri și cheltuieli, o situație cu marjele anuale aplicabile, procedura internă de stabilire a monedei de facturare în concern, documentația aferentă stabilirii ajustării la 2014, respectiv facturile emise în perioadele 2009 și 2014 pentru ajustare. Nu s-au prezentat documente care să ateste modul în care s-au realizat ajustările veniturilor, în vederea acoperirii costurilor, pentru anii 2010, 2011, 2012 și 2013.

De asemenea, s-a constatat că valorile prezentate în bugetele de venituri și cheltuieli anexate răspunsului formulat, nu corespund cu valorile raportate de societate pentru finele anului în raportările financiare anuale depuse la organul fiscal.

Prin adresa din data de 04.12.2015, reprezentanții .X. SRL au prezentat **în completare la răspunsul formulat în data de 24.07.2015**, o prezentare denumită „*SC .X. SRL - Documentația preturilor de transfer FY 2009 - 2014*” cuprinzând o prezentare generală a grupului .X. , principiile generale de determinare a preturilor de transfer în cadrul grupului .X. , o prezentare generală a .X. SRL, o prezentare succintă a tipurilor de tranzacții cu părți afiliate derulate de .X. SRL, o analiză a funcțiilor și riscurilor suportate de societatea din România în activitatea derulată, precum și o succintă analiză economică asupra perioadei 2009-2014, conform căreia se precizează că „*având în vedere funcțiile realizate, riscurile asumate și activele angajate de .X., metoda cost plus a fost selectată ca fiind cea mai adecvată metoda de preturi de transfer*”. De asemenea, se menționează că în analiza efectuată „*marja de profit la costurile operaționale totale (raportul dintre profitul operațional și costurile operaționale totale înregistrate pentru realizarea*

profitului operațional) a fost selectat drept cel mai adecvat indicator al nivelului de profit („INP”) pentru aceasta analiza”.

Referitor la documentul prezentat organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- analiza efectuată pe baza unei marje de profit la costurile operaționale nu corespunde cu prevederile contractuale unde se precizează ca indicatorul urmărit este EBIT (profit înainte de dobânzi și taxe);

- sunt prezentate o serie de valori rezultate dintr-o selecție la nivelul unor „activități de producție Europa de Est” fara a se preciza care sunt activitățile în cauză, care sunt societățile luate în calcul în analiză, dacă acestea sunt sau nu societăți independente;

- sunt prezentate în document o serie de date statistice fără a se indica sursele acestora sau fara a se prezenta și alte documente care să le susțină;

- nu sunt prezentate datele componentelor eșantionului statistic avut în vedere, care să susțină valorile calculate (cuartile, mediane);

- pentru anii 2013 și 2014 nu sunt referințe, în document menționându-se „mediana 1,8 %” pentru 2011- 2013 (MCOT)” respectiv „mediana 2,0% pentru 2012-2014 (MCOT)”;

- luarea în calcul de către societate, în documentul prezentat, a marjei de profit la costurile operaționale (denumită MCOT în documentul prezentat) și nu a marjei profitului înainte de plata de dobânzi și taxe (EBIT), pentru calcularea profitului care îi revine societății din România din tranzacțiile cu alte societăți afiliate, nu este făcută decât ca să elimine din calcul o serie de cheltuieli substanțiale valoric, generate de modul în care societatea operează cu devizele utilizate în tranzacțiile comerciale;

- s-au constatat discordanțe între datele prezentate de societate în sensul în care dacă inițial, în documentul denumit „0097-Transfer Pricing Review 2014_ro” prezentat organelor de inspecție fiscală se precizează la pagina 9, ca pentru anul 2014 ajustarea veniturilor s-a făcut la nivel de EBIT, stabilindu-se un „EBIT înainte de ajustare” ca procent de 6% raportat la costurile totale, în suma de .X. lei, iar ca urmare a ajustării au fost diminuate veniturile cu suma de .X. lei, astfel încât „EBIT după ajustare” să devină 3,4% la costurile totale, ulterior susținându-se faptul că în calcul s-a avut de fapt în vedere marja de profit la costurile operaționale.

Astfel, s-a constatat că modul în care sunt utilizate valutele de tranzacționare, în sensul în care producția vândută către partenerii afiliați este facturată în lei, iar pentru acoperirea necesarului de piață în euro (plați către furnizori și plați în contul creditelor în euro contractate cu societăți afiliate), societatea din România achiziționează valuta tot de la societăți afiliate, care au calculat și comunicat firmei din România diferențele de curs valutar pe care firma românească le contabilizează ca venituri sau cheltuieli.

S-a constatat că acest mod de operare nu face decât să genereze la nivelul .X. cheltuieli din diferențe de curs valutar net superioare veniturilor din diferențe de curs valutar aferente tranzacțiilor de schimb valutar, așa după cum se întâmplă în anul 2010 când se înregistrează venituri în suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli în suma de .X. lei, în anul 2011 când se înregistrează venituri în suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli în suma de .X. lei, în anul 2013 când se înregistrează

venituri in suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli în suma de .X. lei, respectiv in anul 2014 când se înregistrează venituri in suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli in suma de .X. lei.

În aceste condiții, nu este acceptabila luarea in calcul a marjei de profit la costurile operaționale, in defavoarea marjei de profit înainte de dobânzi si impozitare sau chiar a marjei de profit net, care sa cuprindă si veniturile si cheltuielile generate de tranzacțiile de schimb valutar. Ca urmare, informațiile din documentul prezentat de societate in data de 03.12.2015 sunt neconcludente pentru analiza efectuata si nu pot fi luate in considerare.

Astfel, din analiza datelor si informațiilor prezentate au rezultat următoarele:

- peste 90 % din cifra de afaceri realizata de .X. SRL a fost realizata cu societăți afiliate, respectiv .X. .X. Germania, .X. Franța, .X. KG Germania;
- in conformitate cu prevederile contractuale, la sfârșitul fiecărui an, părțile aveau obligația determinării costurilor totale efective si a adaosului suplimentar fata de costurile totale, care reprezenta beneficiul obtinut de .X. SRL din activitatea derulata. S-a constatat ca doar pentru anul 2009 si 2014, părțile au efectuat o serie de corecții aferente valorilor tranzacționale, in sensul in care pentru anul 2009 s-au emis in luna decembrie 2009 către .X. KG Germania un număr de patru facturi cu mențiunea „.X.’, cu o valoare totala de .X. lei cu care s-au majorat veniturile anului 2009, iar pentru anul 2014 s-au emis in luna decembrie 2014 către .X. .X.Germania si .X. France SAS Franța, un număr de 35 facturi cu mențiunea „Pricing adjustments for supply of goods”, cu o valoare totala de minus .X. lei, echivalentul a .X. euro, cu care s-au diminuat veniturile aferente anului 2014;
- costurile totale efective luate in calcul pentru stabilirea beneficiului anual al „Fabricantului” .X. SRL sunt costurile totale înregistrate in cursul unui an, mai puțin costurile cu dobânzile, cu impozitele si cu rebuturile din vina îndeplinirii necorespunzatoare a obligațiilor contractuale. In fapt, este stabilit ca si referința „Rezultatul înainte de cheltuielile cu dobanda si impozitele (EBIT)” ca fiind indicatorul in funcție de care sunt analizate rezultatele societății din România. Conform documentului „Analiza stabilirii prețurilor de transfer la tranzacțiile intra-grup pe 2014 - LE 0097 - S.C. .X. S.R.L”, indicatorul „EBIT” este luat in calcul pentru analiza stabilirii prețurilor de transfer la tranzacțiile intra-grup pe 2014 si calcularea ajustării prețurilor de transfer pentru acest an;
- chiar daca contractul este incheiat in 2010, prevederile contractuale sunt valabile (in conformitate cu pct. 5.1 din contract), atat pentru anul 2009, cât si pentru anii următori;
- prevederile contractuale prezentate se aplica pentru toate tranzacțiile dintre .X. SRL si restul grupului in ceea ce privește livrarea de bunuri, lucru atestat de modul in care societatea a lucrat in fapt, respectiv ajustarea in anul 2014 a veniturilor înregistrate atat, cu .X. .X. Germania, cat si cu .X. Franța si ajustarea din 2009 cu .X. KG Germania, in condițiile in care in procent de peste 90 % cifra de afaceri a fost realizata cu .X. .X. Germania. Modul in care societatea a înțeles sa opereze ajustările de preturi pentru anul 2009 si 2014 implica faptul ca prevederile contractuale intre .X. SRL si .X. .X. Germania se aplica pentru toate tranzacțiile cu partenerii din grup;

- prevederile contractuale prezentate anterior se aplica pentru livrările de repere si subansamble către clienții din grup, înregistrate in cont 701 „*Venituri din vanzarea produselor finite*”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea nu a prezentat informații legate de costurile suplimentare din activitate generate de managementului defectuos din Romania, sau de costurile cu rebuturile datorate partenerului .X. SRL.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea veniturilor aferente producției de piese si subansamble livrate către grup, înregistrate in perioada verificată de .X. SRL, astfel:

- s-a avut in vedere procentul veniturilor (k) înregistrate in balanța de verificare in contul 701 „*Venituri din vanzarea produselor finite*” aferent grupului in total cifra de afaceri calculat astfel: $k = \text{venituri din balabnța de verificare}/\text{cifra de afaceri} * 100$;
- procentul astfel obtinut, a fost aplicat asupra cheltuielilor luate in calcul in stabilirea rezultatului înainte de impozite si dobânzi (EBIT), obtinandu-se valoarea cheltuielilor aferente producției de repere si subansamble livrate in grup;
- conform prevederilor contractuale **s-au recalculat veniturile pe care societatea trebuia sa le inregistreze aferent livrărilor de repere si subansamble către grup, aplicându-se asupra valorii cheltuielilor aferente producției de repere si subansamble livrate in grup, calculata anterior procentul de adaos de 3,4% stabilit de parti pentru anul 2014.**

Alegerea procentului de 3,4 % se justifica prin cauze obiective, respectiv:

- prevederile pct.5.1. din contract care stipulează ca au fost convenite verbal intre parti condițiile contractului si au fost aplicate in practica de mai mulți ani, ele fiind confirmate in scris si fiind valabile si pentru viitor;
- faptul ca industria in cauza a avut o tendința liniara, aplicarea unui procent de adaos de 3,4 % in 2014 fiind rezonabil a fi aplicat si in anii anteriori;
- structura asociativa a organizației a ramas aceeași;
- produsele fabricate sunt in linii mari aceleași;
- modul de control al organizației din Romania nu s-a modificat;
- funcțiile îndeplinite in grup de entitatea din Romania au ramas aceleași, aceasta ramânând la statutul de producător la comanda ale unor repere si subansamble, fără a îndeplini și alte funcții cum ar fi proiectarea produselor, gasirea de clienți noi, derularea de strategii de marketing, respectiv de tot procesul de livrare si distribuție pe care o societate independenta ar fi fost obligata sa il deruleze.

Ca urmare a stabilirii valorii veniturilor pe care societatea trebuia sa le înregistreze aferent livrărilor de repere si subansamble către grup **s-a stabilit valoarea veniturilor suplimentare**, ca diferența intre valoarea veniturilor recalculate si valoarea veniturilor înregistrate de societate aferent grupului (mai puțin veniturile din dobânzi înregistrate in contul 766 “*Venituri din dobânzi*”), astfel:

- pe anul 2009 - .X. lei;
- pe anul 2010 - .X. lei;
- pe anul 2011 - .X. lei;
- pe anul 2012 - .X. lei;
- pe anul 2013 - .X. lei;
- pe anul 2014 - .X. lei.

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.256 alin.(1) lit.e) din Anexa 1 la OMFP nr.3055/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene s-au majorat veniturile din exploatare înregistrate de către .X. SRL.

În drept, potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

iar în conformitate cu pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Din prevederile legale invocate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar la stabilirea profitului impozabil veniturile și cheltuielile care se iau în calcul sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În perioada 2009 – 2014, peste 90 % din cifra de afaceri a contestației s-a realizat în baza producției de piese și componente livrate către clienți din grupul .X. , în principal către clientul .X. .X.Germania, care funcționează în cadrul grupului ca și organizație zonală de vânzări, preluând produsele fabricate de diverse unități de producție cum este și .X. SRL, pe care ulterior le revinde către alți clienți.

Cadrul contractual pentru tranzacțiile între cele două părți, în întreaga perioadă verificată, îl constituie „*Contractul de fabricație în regim de subcontractare*” F.N. din data de 22.11.2010, încheiat între .X. .X.Germania, în

calitate de cumparator si SC .X. SRL, in calitate de fabricant, contract prezentat pe larg in Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC .X./23.12.2015.

În contract incheiat intre partile semnatare, partile inteleg sa stabileasca contravaloarea produselor fabricate de .X. SRL (pct. 2.4 din contract), fabricantului ii vor fi rambursate, de catre cumparator, costurile, mai putin costurile cu dobanda, cu impozitele si costurile cu rebutul din vina fabricantului. Se stabileste ca impreuna cu costurile astfel calculate, fabricantul va primi si un adaos convenit „*pentru fiecare ciclu de bugetare*”. De asemenea, pct. 1.3. si 1.5. din contract explica costurile care vor fi avute in vedere a fi rambursate.

Din continutul celor doua puncte contractuale, reiese cu claritate ca in afara de costurile cu dobanda, impozitele si rebuturile din vina fabricantului, toate costurile inregistrate in decursul unui an, indiferent de cauzele care le-au generat, urmeaza a fi rambursate de catre cumparator, impreuna cu un adaos aferent.

Din analiza comparativa a veniturilor si cheltuielilor inregistrate de .X. SRL efectuata de organele de inspectie fiscala pentru perioada 2009 – 2014, a rezultat urmatoarea situatie:

XXXX

Se constata ca pentru anul 2009 si 2013 pierderea inregistrata de societate este datorata cu precadere rezultatului financiar negativ inregistrat de aceasta, iar in anul 2012 pierderea se datoreaza cheltuielilor din exploatare provenite din reevaluarea mijloacelor fixe (suma de .X. lei), cheltuieli verificate de echipa de inspectie fiscala in timpul inspectiei fiscale derulate.

Referitor la costurile care trebuiau recuperate de .X. SRL in baza contractului de fabricatie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca acestea nu au cuprins doar costurile operationale, fapt ce reiese tocmai din prevederea expresa a contractului privind eliminarea din categoria costurilor ce nu vor fi rambursate, a costurilor cu dobanzile si impozitele, costuri care oricum nu sunt incluse in categoria costurilor operationale si nu sunt legate de activitatea de productie. Astfel, este clara intentia partilor de a avea in vedere recuperarea tuturor costurilor care vor fi generate la nivelul societatii din Romania, mai putin a celor cu dobanzile (care sunt costuri din categoria costurilor financiare) si a celor cu impozitele. Restul costurilor, indiferent de categoria lor (din exploatare, financiare etc), indiferent de modul cum vor fi generate, ar fi trebuit recuperate de la clientul extern.

Potrivit prevederilor explicite lae contractului anterior invocat:

- in ceea ce priveste conditiile de plata si valoarea contractului, pct. 2.4. din contract stipuleaza: „*2.4. Conditiiile de plata, facturarea*

a. Cumparatorul va rambursa Fabricantului costurile legate de producerea Pieselor Fabricate („Costurile rambursabile”). In plus, Cumparatorul va rambursa un adaos comercial la aceste costuri. Adaosul va fi convenit pentru fiecare ciclu de bugetare specific, bazat pe planul de afaceri, in coformitate cu Anexa A.

b. Costurile rambursabile vor include:

- Toate Costurile Fixe de Fabricatie si OPEX, precum si Costurile Variabile de Fabricatie legate direct de fabricarea Produselor, asa cum sunt ele definite la punctele 1.3. si 1.5.

Urmatoarele cheltuieli NU vor incluse in Costurile Rambursabile:

- Cheltuielile cu dobanda;
- Impozitele pe venit (fie curent, fie amanat);
- Cheltuielile cu reconditionarea, asociate cu Piese Fabricate (raspunderea pentru asigurarea calitatii) (...);
- Cheltuielile legate de raspunderea pentru defecte, conform cap. 4 (...);
- Cheltuielile cu rebuturile, in masura in care acestea s-au datorat indeplinirii necorespunzatoare a obligatiilor contractuale (...);

c. In fiecare an, Cumparatorul si Fabricantul convin un buget care sa-i permita Fabricantului sa obtina un adaos comercial tinta preliminar corespunzator la costuri, pentru indeplinirea obligatiilor sale contractuale. Bugetul va include un adaos comercial corespunzator „at arm’s length”, care sa fie aplicat in prima instanta la Costurile de Productie ale Grupului (.X.), plus adaosul comercial respectiv, in conformitate cu Anexa A, pentru Cumparator. Cu efect la sfarsitul anului, se va face un calcul de ajustare finala (rectificare) in conformitate cu Anexa A. (...);

- pct. 1.3. si 1.5. definesc costurile fixe de fabricatie si cheltuielile operationale (OPEX) respectiv costurile variabile de fabricatie, despre care se aminteste la pct. 2.4, ca fiind: „1.3. Costurile fixe de fabricatie si cheltuielile operationale (OPEX) „Costurile fixe de fabricatie si cheltuielile operationale (OPEX)” inseamna acele costuri de productie care nu variaza in functie de numarul de unitati de Piese Fabricate si care includ, nelimitandu-se insa la costurile fixe de prelucrare si Cheltuielile Operationale (legate de vanzare, cercetare si dezvoltare (R&D), administratie), asa cum sunt acestea definite de Standardele de Raportare Financiara ale Grupului .X. .”, respectiv „1.5. Costurile variabile de fabricatie „Costurile variabile de fabricatie” inseamna acele costuri de productie care variaza direct proportional cu numarul de unitati de Piese Fabricate si care includ, nelimitandu-se insa la manopera, materii prime, furnituri si componente de la Terte Parti (inclusiv alte companii din Grupul .X.).”;

De asemenea, Anexa A la contract face o serie de precizari referitoare la valoarea contractului, reiterandu-se cele prevazute in contractul dintre parti, respectiv ca fabricantul .X. SRL urmeaza sa primeasca anual de la client contravaloarea costurilor sale, impreuna cu un adaos.

Avandu-se in vedere notiunile utilizate in contractul de fabricatie, prin notificarea nr. .X./29.06.2015, s-au solicitat explicatii privind modul de definire a „*Costurilor fixe de fabricatie si cheltuielile operationale (OPEX)*” prevazute la pct. 1.3. din contract, explicarea modului de derulare a contractului, prezentarea pentru perioada 2009 – 2014 a planurilor de afaceri mentionate la pct. 2.4., lit. a) din contract, care precizeaza: „*Adaosul va fi convenit pentru fiecare ciclu de bugetare specific, bazat pe planul de afaceri...*”, a bugetelor anuale mentionate la pct. 2.4., lit. c) din contract, care precizeaza: „*In fiecare an, Cumparatorul si Fabricantul convin un buget care sa-i permita Fabricantului sa obtina un adaos comercial tinta preliminar corespunzator la costuri*”, a Directivei .X. privind valuta de Facturare emisa in 09.12.2005 impreuna cu modificarile acesteia valabile in perioada 2009 – 2014, mentionata la pct. 2.5 din contract, respectiv a documentelor justificative (facturi, situatii de calcul etc) intocmite anual, cu ocazia ajustarilor prevazute de anexa A la contract.

Prin raspunsul transmis de agentul economic in data de 24.07.2015 (anexa 4 la Raportul de inspectie fiscala), reprezentantii SC .X. SRL, precizeaza ca: „*Ca raspuns la cererea de informatii inregistrata de catre .X. in data de 29.06.2015, mentionam ca, referitor la:*

1. Cereri suplimentare de informatii cu privire la Contractul de fabricatie in regim de subcontractare

- explicam urmatoarele notiuni folosite in Contractul de fabricatie in regim de subcontractare.

Conform procedurii interne, se definesc mai multe tipuri de costuri.

Costurile fixe de productie sunt costuri de natura operationala care raman constante indiferent de volumul de productie sau de activitate (de ex. costurile cu deprecierea mijloacelor fixe te tipul echipamentelor de productie). Aceste costuri fixe nu sunt direct proportionale cu variatia volumului productiei (spre deosebire de costurile variabile, de ex. cheltuielile cu materia prima).

Cheltuielile operationale (OPEX) sunt acele cheltuieli generate de activitatea operationala, de zi cu zi, care nu sunt direct legate de productie (de exemplu, cheltuielile de desfacere, generale si administrative).

EBIT (Earnings Before Interest and Taxes) reprezinta profitul / rezultatul operational al societatii inainte de / excluzand cheltuielile cu dobandzile si taxele (impozitul pe venit, profit).

- bugetul de venituri si cheltuieli

In calitate de fabricant / producător la comanda, .X. suporta riscuri minime si îndeplinește funcții limitate, astfel generând o marja mai mica in comparație cu antreprenor. Cifrele de buget deriva parțial din preturile de transfer ale anului precedent si, in același timp, reprezintă baza determinării preturilor de transfer noi in anul fiscal in curs. Astfel, cifrele de buget trebuie considerate ca fiind orientative, fiind necesare ajustări in cazul in care rezultatelor realizate deviază fata de acestea.

Anexa 1 / situația centralizata pentru 2009 – 2015 pe structura de raportare a grupului cu bugetele de venituri si cheltuieli.

- o situație cu marjele anuale aplicate (Anexa 2) ;

- procedura interna de stabilire a monedei de facturare in concern, tradusa din limba germana (Anexa 3);

- documentația aferenta stabilirii ajustării la 2014, 0097 – Transfer Pricing Review, traducere din limba engleza si varianta in limba engleza cu referire la pagina 9, in care se regăsește valoarea ajustării si modul final de calcul al acesteia (Anexa 4).

- facturile emise in perioadele 2009, 2014 pentru ajustare si anexele aferente (Anexa 5), care va va fi pusa la dispoziție in format electronic.

Menționam ca in stabilirea termenelor mai sus-menționate pentru punctele deschise, am ținut cont de complexitatea activității societarii si de necesitatea asigurării continuității activității departamentului financiar-contabil.”

Atasat raspunsului formulat, se reține ca au fost prezentate si urmatoarele: situatia centralizata pentru 2009 – 2015 pe structura de raportare a grupului cu bugetele de venituri si cheltuieli, o situatie cu marjele anuale aplicabile (anexa 2 la raspunsul formulat) conform careia se precizeaza ca s-au aplicat urmatoarele marje anuale vis-a-vis de contractul de fabricatie: **27%** in perioada ianuarie – mai 2009, **12%** in perioada iunie 2009, **17%** in perioada iulie 2009 – aprilie 2010, **13%** in perioada mai – decembrie 2010, **15%** in perioada ianuarie 2011 – aprilie 2012, **13 %** in perioada mai 2012 – aprilie 2013, **8%** in perioada mai 2013 – decembrie 2014.

S-a prezentat de asemenea, procedura interna de stabilire a monedei de facturare in concern, documentatia aferenta stabilirii ajustarii la 2014 (parte din Anexa 3 la raspunsul formulat), respectiv facturile emise in perioadele 2009 si 2014 pentru ajustare. Nu s-au prezentat documente care sa ateste modul in care s-au realizat ajustarile veniturilor, in vederea acoperirii costurilor, pentru anii 2010, 2011, 2012 si 2013.

Fata de cele prezentate și raportat la sustinerile din cuprinsul contestatiei, precizam ca desi prețul la care se transferă bunurile între persoanele afiliate, este

definit de art. 7 Cod fiscal ca fiind preț de transfer, nivelul la care acesta este stabilit, este în prima fază cel definit de prevederile contractuale stabilite de parti, prevederi care potrivit art. 1270, alin (1) din Codul Civil sunt lege între parti „(1) *Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.*”. Cu alte cuvinte, contractul este legea părților, care sunt ținute să-l respecte întocmai, potrivit adagiului latin *pacta sunt servanda*.

Principiul forței obligatorii a contractului are rolul primar de a explica și ordona raportul juridic născut între părți ca urmare a încheierii contractului, pentru ca apoi să se poată impune ca realitate obiectivă terților, prin intermediul opozabilității efectelor contractului. De aceea, urmând ordinea reglementării în această materie, trebuie să reținem ca și consecințe imediate ale forței obligatorii între părți, următoarele caracteristici:

- părțile contractante sunt ținute să execute întocmai, una față de cealaltă, obligațiile la care s-au îndatorat (regula conformității executării), deoarece „*contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante*” [art. 1270 alin. (1) noul Cod Civil];

- obligațiile contractuale trebuie să fie executate întotdeauna cu bună-credință. Deși noua reglementare a forței obligatorii nu mai reține regula executării cu bună-credință [astfel cum o făcea vechiul Cod civil în art. 970 alin. (1)], includerea executării cu bună-credință în conținutul obligațional al contractului este justificată de existența art. 14 noul Cod Civil care instituie exigența generală de bună-credință și a art. 15 noul Cod Civil care prohibește abuzul de drept. Deși este vorba de o obligație generală, buna-credință ca sursă a unei întregi serii de obligații contractuale implicite, trebuie reținută ca și consecință primară a principiului forței obligatorii a contractului.

Astfel se reține ca indiferent ca este sau nu la nivelul pieței, pretul unui bun este înainte de toate cel definit de parti prin contractele încheiate. El poate fi ulterior analizat ca fiind comparabil sau nu cu pretul practicat de persoane independente, tehnica utilizată pentru aceasta fiind cea stabilită de legea fiscală, completată prin normele OECD, dar într-o primă fază, contractul este definitoriu pentru stabilirea valorii bunurilor tranzactionate de orice două parti.

Referitor la mențiunile petentei privind ajustarea preturilor de transfer, potrivit celor prezentate de organele de inspecție fiscală, se reține ca acestea nu au efectuat o ajustare a preturilor de transfer, pentru ca nu au procedat la modificarea pretului stabilit de contract. Valoarea bunurilor livrate de .X. SRL clientului extern, este stabilită la nivelul costurilor efectiv realizate (mai puțin dobanzi și impozit), plus o cota de adaos. Acesta este pretul de transfer al bunurilor, pe care societatea nu l-a respectat. Ca urmare, majorarea veniturilor .X. SRL s-a efectuat

pentru impunerea respectării prevederilor contractuale. Potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală nu a fost efectuată o modificare a marjei stabilite de parti, nu au fost ajustate prevederile contractuale referitoare la prețurile practicate. Prețul bunurilor, așa cum a fost el stabilit prin contract, chiar dacă într-o formă mai puțin uzuală, este în strânsă concordanță cu costurile fabricantului, variind de la an la an. Practic, este stabilită astfel, valoarea întregii producții fabricate de .X. SRL în decursul unui an, prețul de livrare al acesteia fiind egală cu costurile realizate de societatea din România, plus o marjă de profit.

Organul de soluționare a contestației reține că, în timpul inspecției fiscale, echipa de inspecție a analizat necesitatea solicitării dosarului prețurilor de tranșe, însă nu s-au constatat elemente de natură să fie necesară solicitarea dosarului prețurilor de tranșe, în general marjele de profit din exploatare încadrându-se în limitele stabilite la nivelul esanționului extras din baza de date Orbis.

În același timp însă, deși nu s-a cerut dosarul prețurilor de tranșe pentru că marjele obținute de societate se încadrează în intervalul cuartilar stabilit anterior, se constată că și marja aplicată de echipa de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile contractuale acceptate în mod expres de către parteneri de 3,4%, se încadrează în intervalul cuartilar stabilit de selecțiile în baza de date ORBIS. De altfel, prețul de piață pentru tranzacțiile între persoane afiliate, este un element care poate fi stabilit cu o exactitate relativă, fiind în fapt o valoare cuprinsă dintr-o infinitate de prețuri aparținând unui anumit interval de valori stabilit prin comparație cu un set de tranzacții independente.

Se reține că analiza efectuată de echipa de inspecție fiscală a avut în vedere aplicarea corectă între partile afiliate a prevederilor contractului de fabricație încheiat între fabricantul .X. SRL și beneficiarul .X. .X. Germania. Astfel, fără a avea pretenția efectuării unei analize a prețurilor de tranșe practicate între parti, pentru a stabili dacă acestea sunt la nivelul valorilor care ar fi fost practicate de parti independente, în fapt nu s-a dorit decât aplicarea întocmai a contractului de fabricație pe care partile l-au încheiat și care pentru ele constituie în fapt litera de lege, contract care prevedea că între parti va avea loc o evaluare a valorii bunurilor livrate la nivelul costurilor realizate (mai puțin costurile cu dobânzile și impozitele care sunt clar delimitate), plus o marjă de adaos de 3,4%, ceea ce reprezintă o marjă rezonabilă în condițiile în care .X. SRL este un producător la comandă în totalitate dependent de grupul său, din care face parte și clientul .X. .X. Germania.

În analiza efectuată, nu s-a pus problema considerării prioritare a aspectelor formale/legale în dauna substanței economice, esențială fiind modul în care prețurile practicate sunt stabilite, ori nu se poate spune că acestea au doar o natură formală/legală, fără conținut economic. Altfel spus, nu poate fi vorba despre

„ajustări de preturi de transfer pe considerente de formă ale contractului” așa după cum în mod eronat înțelege petenta. În fapt nu este vorba deloc despre ajustări a preturilor de transfer practicate, pentru că acestea sunt cele stabilite la nivel contractual pe care echipa de inspecție fiscală nu le modifică, ci doar le pune în aplicare, fiind luate în considerare tocmai elementele esențiale de natură economică din cadrul unui set de tranzacții.

De altfel, Ppt. 46, alin (2) și (3), Cap. II, Secțiunea 7 – Principii contabile generale din Anexa 1 la OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care explică principiul prevalenței economicului asupra juridicului stipulează:

„46. – (...) (2) *Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Exemple de situații când se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului pot fi considerate: încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignatie; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; încadrarea participațiilor ca fiind deținute pe termen lung sau pe termen scurt; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natură acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.”.

În fapt, aplicarea elementelor de pret stabilite prin contract nu poate fi decât în concordanță cu realitatea economică a operațiunilor.

Referitor la susținerea contestatarii ca fiind „total nefondată și în validă contradicție cu prevederile legislației din România efectuarea unor ajustări ale prețurilor de transfer ale Societății (i.e. veniturile din vânzările de produse fabricate local către societăți afiliate) fără a solicita acesteia prezentarea unui dosar de prețuri de transfer pentru a justifica desfășurarea tranzacțiilor derulate cu persoanele afiliate respective la nivel de piață”, aceasta vnu poate fi reținută, întrucât, așa cum reiese din constatările organelor de inspecție fiscală, prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat vreo ajustare asupra prețurilor de transfer practicate de părți, ci doar au pus în aplicare prevederile contractuale agreeate de părți.

Cât privește textele de lege invocate de contestatara privind tranzacțiile între persoane afiliate se reține ca acestea ar putea fi luate în considerare în cazul unei analize de prețuri de transfer, ele definind liniile generale de ajustare a prețurilor de transfer dintre părți afiliate și tehnica de efectuare a ajustărilor, dar în situația de față ele nu sunt aplicabile pentru că nu s-a făcut o ajustare a prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală neimpunând majorarea prețurilor de transfer ale societății, de aceea nici nu a solicitat dosarul prețurilor de transfer și nici nu a avut în vedere să ajusteze prețurile practicate de societate, ci doar a verificat dacă valorile facturate sunt la nivelul prețurilor stabilite de societate cu clientul sau afiliat prin acordurile contractuale întocmite.

Ca urmare, neexistând în fapt o ajustare a prețurilor de transfer, susținerea contestatarii ca „EIF a încălcat în mod flagrant și abuziv legislația fiscală în vigoare privind condițiile ce trebuie îndeplinite pentru ca EIF să poată efectua ajustări de prețuri de transfer”, nu poate fi reținută.

Referitor la considerarea de către testatara ca fiind „abuzivă și greșită ajustarea efectuată de EIF pentru fiecare an din perioada controlată 2009 – 2014 la nivelul de profitabilitate arbitrar ales de către EIF (i.e. 3.4%), ignorând materialul prezentat de Societate care (deși nu se dorește a fi un dosar de prețuri de transfer întocmit potrivit prevederilor Ordinului ANAF 222/2008 pentru ca un astfel de dosar nici nu a fost solicitat de EIF) s-a dorit a fi un material care explică în mod sintetic respectarea principiilor de prețuri de transfer în cadrul activității de producție efectuate de .X. pentru grup.”, așa cum se reține din explicațiile organelor de inspecție fiscală, utilizarea nivelului de profitabilitate de 3,4% pentru fiecare an în parte a avut în vedere tocmai aplicarea în perioada verificată a unei marje rezonabile care să nu dezavantajeze contribuabilul.

Aceasta datorită faptului că prin notificarea nr. .X./29.06.2015, s-au solicitat explicații, inclusiv privind modul de stabilire a „Adaosului (...) convenit pentru fiecare ciclu de bugetare specific, bazat pe planul de afaceri...”, la care

contribuabilul a formulat raspuns prin adresa din 24.07.2015, conform careia se precizeaza ca se prezinta „- o situație cu marjele anuale aplicate (Anexa 2) ;”. Din analiza anexei 2 la raspunsul formulat, se constata ca reprezentantul contribuabilului enumera marjele anuale practicate vis-a-vis de contractul de fabricatie si ca acestea sunt de: 27% in perioada ianuarie – mai 2009, 12% in perioada iunie 2009, 17% in perioada iulie 2009 – aprilie 2010, 13% in perioada mai – decembrie 2010, 15% in perioada ianuarie 2011 – aprilie 2012, 13 % in perioada mai 2012 – aprilie 2013, 8% in perioada mai 2013 – decembrie 2014. In acelasi timp, in documentul denumit „0097-Transfer Pricing Review 2014_ro” prezentat echipei de inspectie fiscala (parte din Anexa 3 la RIF) se precizeaza la pagina 9, ca pentru anul 2014 ajustarea veniturilor s-a facut la nivel de EBIT, stabilindu-se un „EBIT inainte de ajustare” ca procent de 6% raportat la costurile totale, in suma de .X. lei, iar ca urmare a ajustarii au fost diminuate veniturile cu suma de .X. lei, astfel incat „EBIT dupa ajustare” sa devina 3,4% la costurile totale.

Avandu-se in vedere explicatiile furnizate de reprezentantul .X. SRL coroborat cu documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca in fapt aplicarea marje minime de 3,4% din 2014, pentru toata perioada verificate nu poate fi decat in avantajul contribuabilului, in conditiile in care marjele precizate de contribuabil in raspunsul la notificare erau indiscutabil mai mari.

Se retine ca la nivelul situatiei efectiv realizate, marjele anuale realizate de societate sunt fie negative (cazul anului 2009), fie mult sub marjele prezentate de reprezentantul legal al contribuabilului in adresa din 24.07.2015, raspuns la notificarea nr. .X./29.06.2015. Numai in anul 2010 procentul calculat la nivelul valorilor inregistrate in evidentele contabile depaseste marja minima de 3,4% utilizata in calcul de echipa de inspectie fiscala, dar in aceasta situatie prin Raportul de inspectie fiscala intocmit veniturile inregistrate in evidentele contabile au fost diminuate cu suma de .X. lei.

Afirmatia contestatarea ca „EIF nu are niciun temei și nu este îndreptățită să susțină (cel puțin fără a considera o analiză de comparabilitate) că marja obținută de Societate în urma activităților de producție efectuate și a vânzărilor de produse către societăți afiliate nu este cuprinsă în intervalul de piață”, nu poate fi retinuta, in conditiile in care actul administrativ fiscal contestat nu se mentioneaza ca marja obtinuta de .X. SRL nu ar fi cuprinsa in intervalul de piata.

Referitor la argumnetul ca „Prin ajustarea efectuată, EIF a stabilit în mod total eronat venituri suplimentare pentru .X. pentru fiecare an din perioada 2009 – 2014 prin includerea unor elemente ce țin de activitatea financiară a Societății în

calculul bazei de costuri aferente activității de producție efectuată de aceasta pentru grup – în contradicție clară cu principiile OECD în domeniul prețurilor de transfer care sunt considerate a completa legislația specifică în domeniul prețurilor de transfer aplicabilă în România”, acesta nu poate fi reținut, întrucât așa cum s-a arătat organele de inspectie fiscala nu au efectuat o ajustare bazata pe o analiza de preturi de transfer.

Astfel, aplicarea unei marje de profit s-a efectuat in deplina concordanta cu contractul incheiat intre parti, asupra costurilor din orice sursa, mai putin asupra celor cu dobanzile si impozitele. Sustinerile conform carora lista de costuri nerambursabile in baza contractului de fabricatie intre societatea din Romania si .X. .X. Germania nu este completa/exhaustive, nu este deloc in concordanta cu prevederile contractuale, iar evaluarea indicatorului de utilizat intr-o analiza de preturi de transfer poate avea relevanta la momentul justificarii preturilor practicate.

De altfel, explicatiile furnizate de reprezentantul legal al societatii prin adresa din 24.07.2015, ca raspuns la notificarea din .X./29.06.2015 sunt clare in acest sens:

„- explicam următoarele noțiuni folosite in Contractul de fabricație in regim de subcontractare.

Conform procedurii interne, se definesc mai multe tipuri de costuri.

Costurile fixe de producție sunt costuri de natura operaționala care raman constante indiferent de volumul de producție sau de activitate (de ex. costurile cu deprecierea mijloacelor fixe te tipul echipamentelor de producție). Aceste costuri fixe nu sunt direct proporționale cu variația volumului producției (spre deosebire de costurile variabile, de ex. cheltuielile cu materia prima).

Cheltuielile operaționale (OPEX) sunt acele cheltuieli generate de activitatea operaționala, de zi cu zi, care nu sunt direct legate de producție (de exemplu, cheltuielile de desfacere, generale si administrative).

EBIT (Earnings Before Interest and Taxes) reprezintă profitul / rezultatul operațional al societatii înainte de / excluzând cheltuielile cu dobânzile si taxele (impozitul pe venit, profit).”.

Costurile recuperabile sunt costurile fixe si variabile, inclusiv costuri care nu sunt direct legate de activitatea de productie. Ele practic includ orice tip de cost, inclusiv costuri de natura financiara. Singurele costuri neavute in vedere sunt cele cu dobanzile si impozitele. Aplicarea unei marje de profit la valoarea rezultata atesta fara drept de apel faptul ca in fapt indicatorul dupa care se doreste analizata profitabilitatea economica a societatii este indicatorul ratei EBIT

(*Earnings Before Interest and Taxes*), pomenit și de reprezentantul legal al societății prin adresa din 24.07.2015. Formula de calcul a acestuia este tocmai:

Rata EBIT (%) = $\frac{\text{Venituri} - (\text{Cheltuieli totale} - \text{cheltuieli cu dobanzi} - \text{cheltuieli cu taxe})}{\text{Cheltuieli totale} - \text{cheltuieli cu dobanzi} - \text{cheltuieli cu taxe}}$

Cheltuieli totale – cheltuieli cu dobanzi – cheltuieli cu taxe

De unde rezulta formula:

Venituri = Rata EBIT (%) * (Cheltuieli totale – cheltuieli cu dobanzi – cheltuieli cu taxe) + (Cheltuieli totale – cheltuieli cu dobanzi – cheltuieli cu taxe)

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia: „*EIF a susținut în mod nefondat că impactul diferențelor de curs valutar rezultate prin contractele de hedging/forward încheiate cu societăți din grup este atribuibil activității de producție a Societății*”, potrivit precizarilor organelor de inspecție fiscală „impactul diferențelor de curs valutar nu este în nici un caz atribuibil în totalitate activității de producție, în fapt prin metoda de calcul utilizată echipa de inspecție fiscală nu a făcut decât să împartă aceste cheltuieli între activitatea de producție în beneficiul societăților din grup și restul activităților societății, în funcție de ponderea veniturilor din vânzarea produselor finite în total venituri din exploatare.”

Având în vedere că motivația corectării veniturilor nu a fost una care să aibă la bază tehnici de preturi de transfer, ci doar aplicarea prevederilor contractuale, afirmațiile petentei ca „*inclusiunea de către EIF în calculul ajustării (...) a cheltuielilor/pierderilor din diferențe de curs valutar (...), EIF a ignorat natura efectivă a cheltuielilor respective (...) în deplină neconcordanță cu principiile aplicabile în domeniul prețurilor de transfer*” nu au niciun fundament.

Organul de soluționare a contestației reține că producția vândută către partenerii afiliați este facturată de .X. SRL în lei, iar pentru acoperirea necesarului de plăți în euro (plăți către furnizori și plăți în contul creditelor în euro contractate cu societăți afiliate), societatea din România achiziționează valuta tot de la societăți afiliate, care au calculat și comunicat firmei din România diferențele de curs valutar pe care firma românească le contabilizează ca venituri sau cheltuieli. Menționăm că societățile de la care se fac împrumuturile în euro nu au calitatea de instituții de credit în țara de rezidență.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, acest mod de operare nu face decât să genereze la nivelul .X. cheltuieli din diferențe de curs valutar net superioare veniturilor din diferențe de curs valutar aferente tranzacțiilor de schimb valutar, așa după cum se întâmplă în anul 2010 când se înregistrează venituri în suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli în suma de .X. lei, în anul 2011 când se înregistrează venituri în suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli în suma

de .X. lei, in anul 2013 cand se inregistreaza venituri in suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli in suma de .X. lei, respectiv in anul 2014 cand se inregistreaza venituri in suma de .X. lei comparativ cu cheltuieli in suma de .X. lei.

In aceste conditii, nu este acceptabila luarea in calcul a marjei de profit la costurile operationale, in defavoarea marjei de profit inainte de dobanzi si impozitare sau a marjei de profit net, care sa cuprinda si veniturile si cheltuielile generate de tranzactiile de schimb valutar.

Referitor la sustinerea potrivit careia „*contractul de fabricație încheiat între .X. și .X. prevede în mod specific efectuarea de ajustări retroactive pentru alinierea rezultatului efectiv obținut de Societate la nivelul de piață în situația în care la sfârșitul anului se constată deviații de la acesta. Pe baza analizelor efectuate la nivel de grup pentru determinarea necesității de a efectua ajustări de prețuri de transfer conform contractului, au fost considerate necesare ajustări retroactive ale preturilor de transfer ale Societății doar pentru anul 2009 și 2014 (decizia de efectuare a ajustărilor ținând cont inclusiv de diferențele de curs valutar de natură operațională înregistrate de Societate)*”, reține ca organele de inspectie fiscala, pentru ajustarile de venituri operate de societate in anul 2009 si 2014, au constatat ca acestea nu sunt conforme preturilor agreeate de parti prin contract si ca urmare au fost corectate.

Referitor la documentele privind o serie de rate cuartilare despre care se sustine ca sunt aferente unui esantion de societati comparabile, se reține ca acestea au fost prezentate și organelor de inspectie fiscala și acestea nua au fost retinute, întrucât:

- analiza efectuata pe baza unei marje de profit la costurile operationale cu corespunde cu prevederile contractuale din care rezulta ca indicatorul urmarit este EBIT (profit inainte de dobanzi si taxe);
- sunt prezentate o serie de valori rezultate dintr-o selectie la nivelul unor „*activitati de productie Europa de Est*” fara a se preciza care sunt activitatile in cauza, care sunt societatile luate in calcul in analiza, daca acestea sunt sau nu societati independente.
- sunt prezentate in document o serie de date statistice fara a se indica sursele acestora sau fara a se prezenta alte documente care sa le sustina;
- nu sunt prezentate datele componentilor esantionului statistic avut in vedere, care sa sustina valorile calculate (cuartile, mediane);
- luarea in calcul de catre societate, in documentul prezentat, a marjei de profit la costurile operationale (denumita MCOT in documentul prezentat) si nu a marjei profitului inainte de plata de dobanzi si taxe (EBIT), pentru calcularea profitului care ii revine societatii din Romania din tranzactiile cu alte societati afiliate, nu

este facuta decat ca sa elimine din calcul o serie de cheltuieli substantiale valoric, generate de modul in care societatea opereaza cu devizele utilizate in tranzactiile comerciale.

- se constata discordante intre datele prezentate de societate in sensul in care daca initial, in documentul denumit „0097-Transfer Pricing Review 2014_ro” prezentat echipei de inspectie fiscala (parte din **Anexa 3** la RIF) se precizeaza la pagina 9, ca pentru anul 2014 ajustarea veniturilor s-a facut la nivel de EBIT, stabilindu-se un „*EBIT inainte de ajustare*” ca procent de 6% raportat la costurile totale, in suma de .X. lei, iar ca urmare a ajustarii au fost diminuate veniturile cu suma de .X. lei, astfel incat „*EBIT dupa ajustare*” sa devina 3,4% la costurile totale, ulterior sustinandu-se faptul ca in calcul s-a avut de fapt in vedere marja de profit la costurile operationale.

Prin actele incheiate, utilizarea marjei de profit inainte de dobanzi si impozitare (EBIT), care sa cuprinda si veniturile si cheltuielile generate de tranzactiile de schimb valutar, s-a considerat cea mai potrivita pentru analizarea activitatii economice a societatii, cu atat mai mult cu cat tocmai partile, prin actele incheiate, pornesc de la aceasta premiza atunci cand stabilesc nivelul remuneratiei ca fiind valoarea costurilor, mai putin dobanzi si impozite plus o marja corespunzatoare de profit. Acest fapt reiese si din explicatiile reprezentantilor legali ai societatii care specifica: „- **explicam următoarele noțiuni folosite in Contractul de fabricație in regim de subcontractare.**(...)

EBIT (Earnings Before Interest and Taxes) reprezintă profitul / rezultatul operațional al societatii înainte de / excluzând cheltuielile cu dobânzile si taxele (impozitul pe venit, profit).”

De altfel, analiza indicatorului de profitabilitate care ar fi optim a fi utilizat, tine de tehnica analizei preturilor de transfer, in cadrul careia se stabileste daca preturile practicate sunt sau nu la nivel de piata, ceea ce nu face obiectul analizei in situatia de fata, in care preturile de transfer, definite ca fiind preturile stabilite contractual, nu au fost ajustate.

Referitor la precizarea contestatarei, cum ca „*mențiunea referitoare la EBIT de la pagina 9 din documentul “Documentația aferentă stabilirii ajustării la 2014” era intenționată a se referi în principal la nivelul profitului operațional (OI).*” si ca „*Același fapt reiese atât din informațiile menționate în aceeași prezentare pe paginile 7-8 cât și în prezentarea „SC .X. SRL – Documentația prețurilor de transfer FY 2009 – 2014” transmisă în 4.12.2015, care a fost ignorată de EIF.*”, nu poate fi reținut întrucât, calculul de profitabilitate la nivel EBIT nu a fost ales de echipa de inspectie fiscala, asa dupa cum in mod eronat incearca sa sustina contestatoarea. Acesta a fost ales chiar de societate si rezulta din termenii

contractuali stabiliți tocmai de aceasta. De asemenea, documentul denumit „SC .X. SRL – Documentația prețurilor de transfer FY 2009 – 2014” a fost comentat pe larg în cuprinsul actului administrativ fiscal contestat, ceea ce presupune ca nu a fost ignorat de organele de inspecție fiscală.

Referitor la mențiunea contestată, cum ca „în contractul de fabricație menționat nu există nicio referire expresă la indicatorul EBIT, ci acest contract descrie mecanismul de stabilire a remunerației (i.e. cost plus) și oferă detalii privind tipurile de costuri rambursabile (i.e. costuri legate doar de fabricarea produselor) și exemple de costuri care nu sunt rambursabile (e.g. dobânzi). EIF a corelat în mod total eronat principiul de stabilire a remunerației prezentat în contractul de fabricație cu indicatorul EBIT, și a ignorat că anumite elemente incluse de Societate în EBIT conform standardului de raportare la nivel de grup nu sunt prin natura celor aferente activității de producție a Societății” se reține ca aplicarea unei marje de profit asupra volumului costurilor mai puțin dobânzile și impozitele, așa după cum se precizează în contractul între părți, este o referință clară la aplicarea ratei EBIT pentru stabilirea rezultatului și veniturilor, pornind de la volumul costurilor. De asemenea, în răspunsul formulat în data de 24.07.2015 se precizează foarte clar: „- **explicam următoarele noțiuni folosite în Contractul de fabricație în regim de subcontractare.(...) EBIT (Earnings Before Interest and Taxes) reprezintă profitul / rezultatul operațional al societății înainte de / excluzând cheltuielile cu dobânzile și taxele (impozitul pe venit, profit).**”.

organul de soluționare a contestației reține ca, deși petenta susține ca documentul denumit „SC .X. SRL – Documentația prețurilor de transfer FY 2009 – 2014”, „a fost ignorată de EIF”, tot aceasta precizează faptul ca „Prezentarea a fost transmisă de Societate EIF pentru a oferi o imagine de ansamblu și detalii succinte cu privire la analiza prețurilor de transfer disponibilă la nivel de grup și nu a intenționat să cuprindă toate detaliile care ar fi în mod normal incluse într-un dosar de prețuri de transfer”. Ori în lipsa unor documente și informații de substanță, prezentările generale de genul celor aduse în susținere de contestație nu pot fi luate în considerare.

Organul de soluționare a contestației reține și faptul ca, din verificarea realizată de organele de inspecție fiscală, a rezultat ca în perioada 2009 – 2014, .X. SRL a efectuat achiziții de bunuri și servicii cu preponderență de la terțe persoane, dar și de la persoane afiliate (aproximativ 23% din achizițiile efectuate), după cum urmează:

XXXX

Valoarea acestor achizitii, se reflecta in diverse costuri, materiale sau nu, care trebuiau recuperate de societate, in conformitate cu prevederile contractului de fabricatie, de la clientul .X. .X. Germania, impreuna cu o marja anuala de profit.

Referitor la mentiunea contestatarei din adresa nr. .X./16.06.2016 potrivit careia „*Mentionam ca în scopul solutionarii contestatiei consideram deosebit de importanta consultarea interna cu direcția de specialitate în domeniul preturilor de transfer(...)*”, se reține ca **atunci când considera necesar**, organul de solutionare a contestatiei solicita, în temeiul art. 276 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, punctul de vedere al directiei/directiilor de specialitate.

Față de cele prezentate mai sus, se reține ca în mod corect organele de inspecție fiscală, în urma analizei contractului de fabricație încheiat între societatea contestatară și .X., au procedat la reconsiderarea veniturilor aferente producției de piese si subansamble livrate către grup, înregistrate in perioada verificată de .X. SRL, avandu-se în vedere procentul veniturilor (k) înregistrate in balanța de verificare in contul 701 „*Venituri din vanzarea produselor finite*” aferent grupului in total cifra de afaceri, iar procentul astfel obtinut, a fost aplicat asupra cheltuielilor luate in calcul la stabilirea rezultatului înaintea de impozite si dobânzi (EBIT), obtinandu-se valoarea cheltuielilor aferente producției de repere si subansamble livrate in grup. Astfel, conform prevederilor contractuale au fost recalculat veniturile pe care societatea trebuia sa le inregistreze aferent livrărilor de repere si subansamble către grup, aplicându-se asupra valorii cheltuielilor aferente producției de repere si subansamble livrate in grup procentul de adaos de 3,4% stabilit de parti pentru anul 2014.

Fata de cele retinute, in temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră „(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile facturate de .X. și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli, în condițiile în care documentele prezentate de societate, atât la inspecția fiscală, cât și la contestație nu sunt de natură să justifice prestarea

efectivă a serviciilor de proiectare, managementul de proiect și monitorizarea construcției, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: ianuarie-septembrie 2010 și 2011-2013.

În fapt, în perioada ianuarie-septembrie 2010, societatea a înregistrat contravaloarea facturilor emise de .X. .X.Germania (denumită în prezenta decizie .X.) în suma de .X. lei, aferente realizării obiectivului "*Mărirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 K.V în zona DN73 .X.-.X. : racorduri electrice și stație conexiuni și transformare 110 KV .X.* ".

De asemenea, în anul 2011 societatea a înregistrat contravaloarea facturilor emise de .X. în suma de .X. lei, în anul 2012 în suma de .X. lei, iar în anul 2013 în suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat următoarele documente:

- contractul comercial care a stat la baza realizării prestărilor de servicii din partea partenerului german (în original) și în copie tradusă în limba română;
- facturile emise de societatea .X. din Germania pentru prestațiile de servicii efectuate, modul de înregistrare în contabilitate, precum și modalitatea de decontare a acestora, prezentate în fișa de cont;
- situațiile de lucrări sau rapoartele de activitate detaliate a prestațiilor de servicii efectuate în perioada mai sus menționată, care au stat la baza emiterii facturilor.

Prin răspunsul transmis de agentul economic în data de 24.07.2015, reprezentanții .X. SRL, precizează ca: *„Referitor la documentele solicitate cu privire la relația comercială cu furnizorul .X. , menționăm că va vom putea pune dispoziție documentele solicitate până la data de 31.08.2015, în condițiile în care majoritatea documentelor sunt arhivate”*.

Ulterior, au fost prezentate următoarele documente:

- contractul comercial din luna noiembrie 2008, semnat între prestatorul .X. din .X., Germania și beneficiarul .X. SRL, fără a se indica cine sunt persoanele care au reprezentat părțile. Acest contract are ca și anexe protocoale ale discuțiilor între părți, oferte, studii și informații privind alocarea comenzii, datate anterior semnării contractului.
- o parte din facturile emise de către .X. pentru prestațiile de servicii pe care le-ar fi prestat. Facturile prezentate, fără a fi traduse în limba română, nu prezintă documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor aferente fiecărei perioade facturate, neputând fi identificate activitățile derulate de către furnizorul german .X. în favoarea beneficiarului .X. SRL.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice cheltuielile înregistrate, respectiv facturi, contracte și situații de lucrări în baza art.21 alin.(4) lit. f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că suma de .X. lei este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pe trim.I-III 2010.

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu serviciile facturate de .X. pe perioada 2011-2013, astfel:

- pe anul 2011 – .X. lei;
- pe anul 2012 – .X. lei;
- pe anul 2013 – .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au reținut și ca societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturi reprezentând operațiuni de achiziții intracomunitare de servicii de la firma germana .X. (DE .X.) constând in proiectare - dirigentie de șantier, pentru investiția realizata sub denumirea de *“Marirea capacități de distribuție la tensiunea de 110 KV in zona DN73 .X.-.X.: racorduri electrice si statie conexiuni si transformare 11.0 KV .X. ”*.

S-a constatat că societatea nu a prezentat documentele solicitate de organele de inspecție fiscală, iar conform celor prezentate, aferente obiectivului economic realizat (contracte de lucrări, contracte de racordare, facturi, situații de lucrări, procese verbale de recepție etc), respectiv executarea investiției: *“Marirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 KV in zona DN73 .X.-.X. : racorduri electrice st statie conexiuni si transformare 110 KV .X. ”*, a rezultat că a fost realizata de către doua firme si anume: firma .X. SA București, care a finalizat lucrarea avand ca obiect *“Racorduri electrice 110 KV”* si firma .X. SRL .X. care a finalizat lucrarea avand ca obiect *“Statie de conexiuni si transformare 110 KV .X. ”*. *Toate aceste lucrări s-au făcut in baza unor “Contracte de racordare” încheiate cu .X. S.A, in conformitate cu legislația in materie, in care partenerul german .X. nu este nominalizat.*

De asemenea, organele de inspectie fiscala au verificat operațiunile si derulate intre .X. SRL si .X. S.A, avand ca obiect taxele de racordare percepute de furnizorul de energie, aferente obiectivului economic *“Marirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 KV în zona DN73 .X.-.X. : racorduri electrice si statie conexiuni si transformare 110 KV .X. ”* si modul de înregistrare in contabilitate a mijlocului fix realizat, incheindu-se in acest sens Procesul - verbal nr..X./09.09.2015 si au constatat din documentele prezentate nu a rezultat ca operatorul economic german .X. ar fi avut vreo contribuție la realizarea acestui obiectiv. Mai mult, stampila aplicata de către acesta pe proiectele realizate de angajații societății .X. SRL .X. , reprezintă documentația obligatorie de realizare a obiectivului care a fost facturata de către .X. SRL către .X. S.A, iar aceasta la rândul ei a perceput taxa de racordare la nivelul devizului general, prin facturare, de la .X. SRL.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, societatea a prezentat in justificarea deducerii TVA un contract comercial din luna noiembrie 2008, semnat intre prestatorul .X. si beneficiarul .X. SRL și o parte din facturile emise de către .X. ce nu au atasate anexe care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, aferente fiecărei perioade facturate, neputand fi identificate activitățile derulate de către furnizorul german .X. in favoarea beneficiarului .X. SRL.

Ca urmare, în baza art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, astfel:

- decembrie 2012 - TVA .X. lei;
- ianuarie 2013 - TVA .X. lei;
- februarie 2013 - TVA - .X. lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”;

coroborate cu dispozițiile pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd că:

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Potrivit prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Se reține că, în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor și care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; **justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări,***

procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

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

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit carora:

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

a) operațiuni taxabile;"

și ale 146 alin.(1) lit.a) din același act normativ conform cărora:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;"

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, se stipulează:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]"

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă 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.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în

baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că:

Investiția *“Mărirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 K.V in zona DN73 .X.-.X. : racorduri electrice si stație conexiuni si transformare 110 KV .X. ”* a avut la bază două contracte :

Contractul nr.C158/11.03.2009 încheiat între .X. în calitate de Operator de distribuție, .X. SRL în calitate de Utilizator și .X. SA București în calitate de Executant cu termen de 4 luni, prelungit până la data de 31.12.2009 prin actul Adițional nr.X/26.10.2009. De asemenea, s-a încheiat Contractul de racordare nr..X./08.04.2009 între .X. în calitate de Operator și .X. SRL, reprezentată prin .X. , prin care solicită servicii de racordare la rețeaua electrică de distribuție, denumit în continuare Utilizator, la care este atașat Avizul tehnic de racordare nr.XF/04.10.2008 emis de .X. prin care se specifică că se va achita un tarif de racordare reglementat, iar lucrările se vor executa prin grija Serviciului de Investiții .X. .X. pe baza unui proiect tehnic avizat de CTE-.X.. La dosar este anexat AVIZUL CTE nr.X/2008 de reavizare emis de .X. .X. , în baza Proiectului nr.X/2008 elaborat de .X. .X. - șef proiect Ing. .X., protocolul din data de 05.12.2008, devizul general al realizării obiectului de investiții emis de .X., Graficul de eșalonare a tarifului de racordare.

Contractul de lucrări nr.CX/L/08.12.2010 încheiat între .X. reprezentată prin .X./08 .X. , în calitate de Achizitor, .X. SRL în calitate de Utilizator și .X. SRL în calitate de Executant cu termen de 8 luni, prelungit până la data de 31.12.2009 prin actul Adițional nr..X./26.10.2009. În anexa 2 la contract este prezentată Încredințarea încheiată între .X. SRL în calitate de Utilizator (Client) și .X. SRL în calitate de Antreprenor (Executant) în care se prevede *„Valoarea lucrărilor conform Devizului din proiectul nr.X/2010, elaborat de **proiectantul autorizat .X.este de [...]**”, respectiv *„Lucrările contractate sunt lucrările prevăzute proiectul nr.X/2010, elaborat de **proiectantul autorizat Amper Proiect**, conform Avizului CTE nr. .X./2010 al .X., conform listelor de lucrări anexate la această încredințare”*.*

Potrivit celor prezentate mai sus reiese că în contractele încheiate pentru realizarea obiectivului de investiții nu se regăsește participarea și contribuția .X. Germania la realizarea proiectării sau managerierii acestuia.

Așa cum reiese din cele două contracte proiectarea pentru realizarea obiectivului a fost realizată de două firme: pentru partea de aducțiune racorduri electrice de către .X. .X. , iar pentru Stația de conexiuni și transformare 110 kv .X. de către .X., aspect care rezultă și din adresa nr..X./13.01.2011 transmisă .X. și semnată de administratorul .X. SRL .X. , atașată la contestație. De asemenea, în schițele prezentate ca anexă la contestație apare ca proiectant al Stației de conexiuni 110 KV .X. societatea .X.SRL, iar alte trei schițe sunt în limba germană, sunt datate 20.10.2008, 25.09.2008 și 25.09.2008 și se referă la un alt proiect, respectiv 347 și nu 489.

În ceea ce privește persoana desemnată în contestație, respectiv ing. .X., care ar fi reprezentantul .X. , apare ca și angajatul .X. SRL în calitate de supervisor, la momentul semnării și ștampilării Situației de lucrări „Racorduri electrice” prezentate de executantul lucrării .X. SA (05.04.2011), precum și în Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./02.02.20122 privind stația de conexiuni și transformare 110/20KV și racorduri electrice 110 KV și de medie tensiune -SRA .X. ca membru în comisia de recepție a .X. SRL.

Ca urmare a celor prezentate se reține că documentele prezentate la contestație nu sunt de natură să justifice rolul .X. în realizarea obiectivului investițional la care se face referire în contestație.

De asemenea, s-a prezentat Contractul de prestări servicii de proiectare generală din luna noiembrie 2008, încheiat între prestatorul .X. .X. GmbH din .X., Germania și beneficiarul .X. SRL .X. , fara a se indica cine sunt persoanele care au reprezentat părțile, precum și anexele la acesta, respectiv discuțiile între părți privind oferta de proiectare și referințe și un document intitulat „*Proiectare și sprijin pentru realizare*” la stația nouă de transformare pentru locația .X. România, denumită INA .X. cu anexe, datat 09.07.2008, anterior datei la care a fost încheiat contractul.

Prezentarea acestor documente nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor de proiectare generală, managementul de proiect și monitorizarea construcției așa cum sunt menționate în contract la paragraful 3. Documentul intitulat „*Proiectare și sprijin pentru realizare*” la stația nouă de transformare pentru locația .X. România, denumită INA .X. cu anexe, datat 09.07.2008, anterior datei la care a fost încheiat contractul, prevede executarea unui proiect complex de către o echipă integrată de proiectare formată, atât din persoane române, cât și persoane germane, .X. obligându-se să pună la dispoziție resurse (pct.3.1), precum și faptul că proiectul se poate împărți în două proiecte parțiale:

-X. oferă ca servicii speciale depunerea și primirea tuturor aprobărilor necesare, avizelor și acordurilor (3.2.1) ;

-proiectare generală și management de proiect în cadrul organigramei complete INA, proiectarea conceptului, proiectarea și întocmirea listei de servicii, planificarea execuției etc. (3.2.2.).

Astfel, și în situația în care acest document, antedatat contractului, ar fi reprezentat document justificativ organul de soluționare a contestației reține că nu este de natură să justifice prestarea serviciilor nefiind prezentate alte documente care să justifice că au fost prestate efectiv serviciile angajate de .X. așa cum sunt menționate.

Mai mult, au fost verificate operațiunile derulate între .X. SRL și .X. S.A, având ca obiect taxele de racordare percepute de furnizorul de energie, aferente obiectivului economic "*Marirea capacității de distribuție la tensiunea de 110 KV în zona DN73 .X.-.X.: racorduri electrice și stație conexiuni și transformare 110 KV .X.*" și modul de înregistrare în contabilitate a mijlocului fix realizat, încheindu-se în acest sens Procesul - verbal nr..X./09.09.2015. Din documentele puse la dispoziție de către .X. S.A. nu a rezultat ca operatorul economic german .X. ar fi avut vreo contribuție la realizarea acestui obiectiv, iar stampila aplicată de către acesta pe proiectele realizate de angajații .X. SRL .X., reprezintă documentație obligatorie de realizare a obiectivului care a fost facturată de către .X. SRL către .X. S.A, care, la rândul ei a perceput taxa de racordare la nivelul devizului general, prin facturare, de la .X. SRL.

De reținut este și aspectul conform căruia prin contestație societatea solicită admiterea contestației pentru cheltuielile cu serviciile facturate de .X. în sumă de .X. lei, în condițiile în care suma totală a cheltuielilor cu astfel de servicii este de .X. lei.

În concluzie, documentele prezentate, atât la inspecția fiscală, cât și la contestație nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă serviciilor de proiectare, managementul de proiect și monitorizarea construcției.

Legislația fiscală în vigoare pe perioada verificată, respectiv art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal prevăd expres că serviciile trebuie justificate, atât din punct de vedere al necesității, cât și al prestării efective, condițiile prevăzute trebuind îndeplinite cumulativ.

În ce privește justificarea prestării efective a serviciilor acestea trebuie să fie executate în baza unui contract sau a unei forme contractuale prevăzute de lege, iar justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin documente cum sunt: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, din care să rezulte părțile contractante, natura serviciilor prestate, concordanța acestor servicii cu clauzele contractuale, cu perioada stabilită între părți și cu valoarea contractată, factura nu este suficientă să justifice caracterul deductibil al cheltuielilor cu serviciile înregistrate de contestatară.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli fără documente justificative la bază și nu au acceptat la deducere la calculul impozitului pe profit aceste cheltuieli.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, așa cum s-a reținut la situația de fapt, din documentele prezentate la inspecția fiscală și cele prezentate la contestație a rezultat că acestea nu justifică prestarea efectivă a serviciilor facturate de prestatori.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Nefiind îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de lege, respectiv nejustificarea cu documente a prestării efective a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii facturate.

Referitor la documentele justificative care trebuie prezentate, se reține ca acestea sunt stipulate la Titlul II– Impozitul pe profit (art.21), iar la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferentiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține ca existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care acestea sunt aferente operațiunilor taxabile.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmăre a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document

justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Astfel, prestarea serviciilor facturate de .X. nu este justificată cu documente ca fiind efectuată în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Nefiind îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de lege nu se justifică nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Fata de cele retinute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor de cercetare în sumă de .X. lei, facturate de .X. și la taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor și de exercitarea

dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de .X. .X. pentru realizarea Proiectului în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că SC .X. SRL are calitatea de beneficiar al acestor servicii.

Perioada verificată: 2012 – 2014.

În fapt, în perioada verificată, .X. SRL a înregistrat în evidențele contabile facturi emise de .X. .X. , pentru servicii facturate de către .X. .X. care, potrivit explicațiilor reprezentanților .X. SRL sunt aferente realizării mai multor proiecte de cercetare.

Ca justificare a serviciilor facturate, societatea a prezentat un Contract de prestări servicii nr..X./26 .03.2008 încheiat între .X. și .X. KG din Germania având ca obiect efectuarea de cercetări asupra „*vibrațiilor transversale ale unui culbutor cu compensator hidraulic al jocului*”, asupra „*fenomenului de rotație al supapelor de motor și un model de calcul pentru estimarea vitezei de rotație*”, și asupra „*sensibilității la contaminare a supapelor distribuitoare cu acționare electromagnetica cu aplicație la motoare*”.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii, respectiv contracte și situații de lucrări, în baza art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de **.X. lei**, defalcate pe ani fiscali, astfel:

- pe anul 2012 - .X. lei
- pe anul 2013 – .X. lei;
- pe anul 2014 – .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări ale lunii decembrie 2012, februarie, martie, mai, iulie, decembrie 2013 și ianuarie, aprilie, iunie, iulie, noiembrie 2014, facturi emise de .X. .X. , reprezentând cheltuieli cu serviciile efectuate pentru realizarea „*Proiectului Tribologie Dinamica*”.

Pentru justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, societatea a prezentat Contractul nr..X./26 .03.2008 și Actul adițional nr.X/01.02.2012 încheiate între părțile .X. KG .X.Germania și .X. .

Întrucât contractul încheiat nu prevedea ca beneficiar al serviciilor prestate .X. SRL, ci alta societate din grupul .X. , respectiv .X. KG .X.Germania, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și b) din același act normativ.

Ca urmare, nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**.

Contestatară precizează că a înregistrat cheltuieli cu servicii de cercetare-dezvoltare prestate de Universitate în baza contractului nr..X./26 .03.2008 încheiat între aceasta din urmă și .X. KG (ulterior .X. .X. în calitate de succesor al .X. KG) și a Actului adițional nr. 3 din 01.02.2012 la acest contract, cheltuielile fiind facturate ulterior de Societate către beneficiarul final (conform contractului),

respectiv .X. .X. în calitate de succesor.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și cu ale art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate.

Se reține că, în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor și care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

- operațiuni taxabile;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), prevede:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-

au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține faptul că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestație, societatea precizează că a înregistrat cheltuieli cu serviciile de cercetare- dezvoltare prestate de .X. .X. în baza contractului încheiat între aceasta din urmă și .X. KG (ulterior .X. .X. în calitate de succesor) iar serviciile împreună cu alte cheltuieli adiționale înregistrate de societate și ocazionate de această activitate cum ar fi cheltuieli cu salariile personalului societății implicat în acest proiect, cheltuieli de transport și/sau diurnă aferentă etc.) au fost facturate de SC .X. SRL cu aplicarea prevederilor art.133 alin.(2) din Codul fiscal către beneficiarul de drept (conform contractului) respectiv, .X. .X., anexând în susținere:

- Contractul nr..X./26 .03.2008 încheiat între .X. KG și .X. ;
- Actul adițional nr./01.02.2012 la contractul nr..X./26 .03.2008, încheiat între .X. .X. din Germania (în calitate de succesor legal al .X. KG din Germania) și .X. .X. ,
- Anexa C la Actul adițional 3/01.02.2012 (în limba engleză), Lista persoanelor care participă la realizarea contractului și situația costului estimativ al Proiectului 5 pe perioada de trei ani iar la art. V din Actul adițional nr. X din 1.02.2012 la Contractul de cercetare nr. .X. din 26.03.2008 se precizează că Directorul General al Societății, Dl. .X. este persoana de contact desemnată de beneficiarul final (.X. .X.) pentru aprobarea și plata facturilor emise de Universitate.
- facturi emise de .X. .X. către SC .X. SRL și
- facturi, emise de SC .X. SRL către .X. .X..

Din analiza contractului nr..X./26 .03.2008, anexat în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că acesta a fost încheiat între .X. KG .X.Germania și .X. , având ca scop:

„1. *Universitatea este de acord să efectueze cercetări, conform termenilor și condițiilor prezentului acord, asupra vibrațiilor transversale ale unui culbutor cu compensator hidraulic al jocului (denumit în continuare proiectul 1).*

2. *Universitatea efectuează, conform termenilor și condițiilor prezentului acord, cercetări asupra fenomenului de rotație al supapelor de motor și un model de calcul pentru estimarea vitezei de rotație (denumit în continuare proiectul 2).*

3. *Universitatea va analiza, conform termenilor și condițiilor prezentului acord, sensibilitatea la contaminare a supapelor distribuitoare cu acționare electromagnetică cu aplicație la motoare (denumit în continuare proiectul 3)*”.

Totodată, se reține faptul că la data de 01.02.2012, între .X. .X. din Germania (în calitate de succesor legal al .X. KG din Germania) și .X. .X. a fost încheiat Actul adițional nr.3 la contractul nr..X./26 .03.2008 care are stipulat la pct.II „*Activitatea de cercetare*” că „*Persoanele de contact, dacă există, sunt listate în Anexa C*” iar în Anexa C este înscrisă ca persoană de contact „Cost liquidation” domnul .X. , Director General al SC.X. SRL.

De asemenea, la pct.V „*Modul de remunerație și plata*” este precizat că persoana de contact, din partea „.X. ” pentru „ **aprobarea și plata facturii este** *Directorul General .X. .X. , Dl. .X. .*”

Astfel, potrivit prevederilor contractuale se reține că beneficiar al serviciilor prestate de .X. .X. este .X. .X. din Germania (în calitate de succesor legal al .X. KG din Germania) și nu SC .X. SRL.

Mai mult, nu există prevederi contractuale potrivit cărora SC .X. SRL este beneficiarul serviciilor prestate de .X. .X. iar faptul că SC .X. SRL a fost mandatat de .X. .X. din Germania să aprobe și să efectueze plata facturilor emise .X. .X. nu îl transformă în beneficiar al serviciilor prestate de universitate, în condițiile în care pentru serviciile prestate către .X. .X. din Germania, așa cum însăși societatea precizează prin contestație au fost emise facturi către .X. .X. din Germania care au cuprins valoarea costurilor ocazionate de această activitate și marja de profit de 5 % aplicată de societate.

Prin urmare, nefiind beneficiar al serviciilor de cercetare-dezvoltare prestate de .X. .X. , nu îi sunt aplicabile societății prevederile art.145 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

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

se reține că, potrivit prevederilor contractuale, pentru serviciile prestate, reprezentând activitatea de cercetare, .X. .X. trebuia să factureze serviciile prestate către .X. .X. din Germania (în calitate de succesor legal al .X. KG din Germania), locul impozitării fiind locul unde .X. .X. din Germania își are stabilit sediul activității sale economice.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia din verificările organelor de inspecție fiscală nu a rezultat faptul că serviciile achiziționate de SC .X. SRL de la .X. .X. nu ar fi fost folosite în scopul realizării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA sau că facturile ar fi fost întocmite greșit, și că dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții de servicii a fost în fapt respins prin invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Fata de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, facturate de .X. și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă livrărilor intracomunitare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă livrările intracomunitare de bunuri efectuate de .X. SRL către partenerul intracomunitar .X. .X. din Italia sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului înscris în facturi nu era alocat de statul membru în perioada emiterii facturilor.

Perioada verificată: ianuarie-martie 2014.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat servicii intracomunitare către partenerul .X. .X. din Italia, pentru care a înscris codul de TVA IT.X. , iar conform adresei de răspuns nr..X./05.06.2015 a Serviciului de Schimb Internațional de Informații rezultă că data startului valabilității codului de identificare în scopuri de TVA a fost 27.03.2014.

Conform raportului VIES s-au semnalat următoarele erori:

- **în ianuarie 2014- eroarea „202 – Cod TVA nealocat de SM”** pentru livrările intracomunitare în sumă de .X. lei. S-a constatat că societatea a emis un număr de 72 facturi fiscale în perioada 03.01.2014 – 26.03.2014, în sumă totală de .X. lei, către .X. .X. din Italia (IT.X.) reprezentând livrarea unor componente

industriale, facturi ce au fost înscrise în jurnalele de vânzări aferente lunilor ianuarie -martie 2014 și pentru care s-a aplicat scutirea de TVA, astfel:

- ianuarie 2014 – 28 facturi în valoare de .X. lei;
- februarie 2014 –22 facturi în valoare de .X. lei;
- martie 2014 – 24 facturi în valoare de .X. lei.

Întrucât, potrivit Raportului VIES nr..X./23.07.2015, codul de înregistrare în scopuri de TVA al partenerului intracomunitar nu a fost alocat de statul membru în perioada indicată, în temeiul prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) și art.140 alin.(1) din Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. (...)”

iar conform alin.(3) al aceluiași articol:

„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor legale citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct.1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie

menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Totodată, potrivit art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că la baza impunerii au stat informațiile din Raportul VIES.

Astfel, se reține că urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a comunicat un raport VIES conform căruia „**în ianuarie 2014 - eroarea „202 – Cod TVA nealocat de SM”** pentru livrările intracomunitare în sumă de .X. lei.

Prin adresa nr..X./16.03.2016 organele de inspecție fiscală precizează că potrivit adresei de răspuns nr..X./05.06.2015 a Serviciului Schimb Internațional de Informații, rezultă faptul că **data startului valabilității codului de identificare în scopuri de TVA a fost 27.03.2014.**

Față de acest aspect societatea anexează la contestație un document emis de autoritățile din Italia, tradus în limba română, în care se menționează „*Modificarea datelor din data de 09/01/2014 (copie pentru contribuabil)*” din care reiese că .X. .X. avea alocat codul unic de identificare .X. .

Totodată, prin adresa nr.A_DIF .X./14.06.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP nr-X/21.06.2016, emisă de Direcția Generală de Informații Fiscale la solicitarea organului de soluționare a contestației se precizează: „*Conform răspunsului primit de la autoritățile Administrației Fiscale din Italia codul de înregistrare în scopuri de TVA IT.X. al*

operatorului .X. .X. KG este un cod valabil de identificare în scopuri de TVA în baza de date VIES începând cu data de 27 martie 2014”.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, pentru livrările efectuate către .X. .X..

Argumentul contestatarii potrivit caruia „scutirea de TVA în cazul livrării intracomunitare de bunuri nu este condiționată de comunicarea către vânzător a numărului de TVA valid al cumpărătorului, emis de autoritățile fiscale din alt stat membru, ci de calitatea de persoană impozabilă a cumpărătorului, indiferent de înregistrarea de TVA a acestuia sau de valabilitatea numărului de TVA pe care îl deține, aceasta fiind modalitatea corectă de interpretare și aplicare a dispozițiilor privind scutirea livrărilor intracomunitare și prin prisma ”efectului direct” pe care dispozițiile Directivei de TVA îl au în dreptul intern al oricărui stat membru UE.”, nu poate fi reținut în solutionarea favorabilă a cauzei atâta vreme cât legiuitorul a prevăzut expresis verbis ca una din condițiile obligatorii de aplicabilitate a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri este prezentarea facturii care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru.

Prin urmare, față de cele de mai sus, documentele depuse de societate în susținerea cauzei în speță nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu sunt de natură să facă dovada validității codului de înregistrare în scopuri de TVA a partenerului intracomunitar, la data efectuării livrărilor intracomunitare, respectiv pe perioada ianuarie-martie 2014.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3174/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată dispusă la colectare.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată ajustată pentru bunuri de capital în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital, constând în hala de producție și utilaj de frezat în condițiile în care

societatea a procedat la facturarea penalităților pentru deprecierea mijloacelor fixe existente în spațiul de producție și a cheltuielilor legate de aprovizionările cu stocuri de materii prime, materiale, SDV-uri etc. către societatea mamă, respectiv la deprecierea totală a utilajului de frezat, acestea necontribuind la realizarea de operațiuni taxabile.

Perioada verificată:2012-2014.

În fapt, s-a constatat că societatea nu a ajustat taxa pe valoarea adăugată aferenta bunurilor de capital care nu mai sunt utilizate de persoana impozabila in scop economic.

Astfel, în anul 2014, **Segmentul .X. - Hala nr.4**, in suprafata totala de 12.600 mp, construita cu scopul de a produce rulmenți de sprijin si rotire, nu mai este destinata sectorului productiv, activitatea din cadrul acesteia fiind sistata, doar o mica parte a spațiului, respectiv 30,16% din suprafata totala fiind destinată desfășurării activității (1.200 mp pentru activitatea de producție și 2.600 mp pentru depozitarea bunurilor realizate).

Datorita faptului ca .X. SRL este un operator la comanda firmei mama .X. Germania si ca producția de rulmenți pentru turbinele eoliene era comandata de către aceasta, operatorul economic român a procedat la facturarea penalităților legate de deprecierea mijloacelor fixe existente in spațiul de producție al segmentului K (Hala nr.4) si a cheltuielilor legate de aprovizionările cu stocuri de materii prime, material, SDV etc catre .X. Germania.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia sa procedeze in conformitate cu art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările si modificările următoare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(7) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, la ajustarea TVA deductibila aferenta investiției realizata sub numele de Segmentului .X. (Hala 4) si pusa în funcțiune in perioada 2008-2011, in suma de **.X. lei**. Ajustarea TVA aferenta acestui bun de capital s-a realizat la **nivelul anului fiscal 2014**, in conformitate cu prevederile art.149 alin.(2) lit.b), alin.(3) lit.a) si alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu completările si modificările ulterioare.

De asemenea, în luna decembrie 2012, .X. SRL a procedat la deprecierea in totalitate a Utilajului de frezat .X..

Societatea a inițiat achiziția in anul 2007, cu plata primului avans conform comenzii lansate către producătorul .X. , achiziția fiind finalizata in anul 2010. În perioada 2010 — 2012 utilajul a fost evidențiat ca imobilizare corporala in curs, fara impact asupra contului de profit si pierdere. Decizia de a nu pune in funcțiune utilajul s-a datorat lipsei de incarcare, comparativ cu capacitatea existenta in aceea perioada pe segment. În luna decembrie 2012, din informațiile cunoscute la aceea data, care confirmau si pe viitor lipsa încărcării, s-a luat decizia deprecierei totale a utilajului, cu scopul de a prezenta valoarea activului la valoarea neta de 0 lei, acesta neaducand niciun venit operațional societății. Valoarea utilajului a fost de .X. lei, valoare facturata si recuperata in întregime in baza contractului de

fabricație în regim de subcontractare încheiat între .X. SRL și .X. .X..

.X. SRL a depreciat în totalitate acest bun de capital pentru care a dedus TVA aferentă pe perioada realizării investiției (2007-2010), dar nu a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții conform art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările următoare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(7) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, având în vedere că agentul economic nu a procedat la punerea în funcțiune a acestui mijloc fix, acesta nefiind adus în spațiul de producție din localitatea .X. , jud. .X. , organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția a fost finalizată în anul 2010.

În conformitate cu prevederile HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcțiune a mijloacelor fixe, rezulta că acest utilaj se încadrează la codul 2.1.5.1. "*Mașini de alezat și frezat orizontale*", având o durată normală de funcționare de 15 ani și ținând cont că acest bun a fost depreciat în totalitate în luna decembrie 2012 s-a procedat la calculul ajustării TVA, astfel:

- Valoarea fără TVA a bunului de capital: .X. lei;
- Anul în care a fost finalizată achiziția : 2010;
- Perioada de ajustare: 5 ani;
- Perioada ajustată: 3 ani (2012-2014)
- Valoarea TVA aferentă imobilizării corporale; .X. lei x 19% = .X. lei;
- Calcul ajustare TVA : .X. lei x 3/5 = .X. lei.

În drept, potrivit art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.a, alin.(3) lit.a) și lit.b), alin.4) lit.a) pct.1 și alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(1) *În sensul prezentului articol:*

a) *bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.125¹ alin.(1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;*

[...]

d) *taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor ori întreținerii bunurilor de capital.*

[...]

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin.(4) lit.a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit.b);

[...]

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin.(2) lit.a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

[...]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

[...]

“(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin.(4) lit.a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin.(2). Ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin.(4) lit.a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

[...]

(7) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri. În cazul în care dreptul de deducere aferent bunului de capital achiziționat se exercită pe bază de pro rata, se aplică prevederile alin. (9)”.

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.54 alin.(7) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

„(7) Ajustarea prevăzută la art.149 alin.(4) și (5) din Codul fiscal nu se efectuează în situația în care sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.a), b) și d) din Codul fiscal referitoare la livrarea către sine, precum și în situația în care nu are loc o livrare de bunuri în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (8) din Codul fiscal, cu excepția casării activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital în conformitate cu prevederile art. 149 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal. În situația în care casarea activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal este realizată în conformitate cu

prevederile unui act normativ care impune casarea respectivelor active, nu se efectuează ajustarea prevăzută la art. 149 alin. (4) și (5) din Codul fiscal”.

Din prevederile legale menționate mai sus, se reține obligația ajustării taxei deductibile aferentă unui bun de capital, în situația în care acesta este folosit de persoana impozabilă integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice.

De asemenea, se reține că dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2015 se reține că bunurile pentru care au fost efectuate ajustări ale taxei pe valoarea adăugată sunt:

- **Segmentul .X. - Hala nr.4**, în suprafața totală de 12.600 mp, construită cu scopul de a produce rulmenți de sprijin și rotire care, începând cu anul 2014, numai parțial este destinată sectorului productiv, respectiv 30,16% din suprafața totală fiind destinată desfășurării activității;

- **utilajul de frezat .X.**, în valoare de .X. lei, achiziționat în perioada 2010 — 2012, a fost evidențiat ca imobilizare corporală în curs. În luna decembrie 2012 s-a luat decizia deprecierei totale a utilajului, cu scopul de a prezenta valoarea activului la valoarea netă de 0 lei, acesta neaducând niciun venit operațional societății. Ajustarea TVA s-a efectuat pe perioada 2012-2014.

În ceea ce privește ajustarea TVA în cazul Segmentului .X. - Hala nr.4, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2015, se reține că începând cu anul 2014 numai parțial este destinată sectorului productiv, respectiv 30,16% din suprafața totală fiind destinată desfășurării activității, iar pentru mijloacele fixe aflate în spațiul de producție și pentru cheltuielile legate de aprovizionările cu stocuri de materii prime, material, SDV etc., societatea a procedat la facturarea penalităților legate de deprecierea acestora către .X. Germania.

În același sens sunt și precizările societății contestată din adresa nr..X./27.05.2015 emisă ca urmare a cererii de informații din data de 27.05.2015, respectiv *„La data de 18.09.2014, Consiliul de administrație al Grupului .X. a decis încetarea activității de producție a rulmenților de sprijin și de rotire pentru turbine eoliene. Această decizie a fost luată ca urmare a nivelului ridicat de presiune în termeni de costuri și concurență din acest segment industrial, rezultat din excedentul de capacitate din întreaga lume. De asemenea, din informațiile cunoscute la acea dată, s-a considerat că este puțin probabil ca o producție să devină eficientă din punct de vedere al costurilor să devină posibilă în viitor pentru rulmenți de sprijin și rotire”.*

De asemenea, **în ceea ce privește ajustarea TVA în cazul utilajului de frezat .X.** în valoare de .X. lei, achiziționat în perioada 2010 — 2012, acesta a fost evidențiat ca imobilizare corporală în curs, în luna decembrie 2012 fiind luată decizia deprecierei totale a utilajului, cu scopul de a prezenta valoarea activului la valoarea netă de 0 lei.

În același sens sunt precizările societății contestatăre din adresa nr..X./27.05.2015 emisă ca urmare a cererii de informații din data de 27.05.2015, respectiv „ [...] s-a luat decizia deprecierei totale a utilajului, cu scopul de a prezenta valoarea activului la valoarea netă de 0 RON, acesta neaducând niciun venit operațional societății”.

Se reține că bunurile de capital mai sus menționate nu au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, respectiv în cazul imobilului - hala 4 fiind întreruptă fiind utilizarea bunului pentru o perioadă de timp, determinată sau nedeterminată, astfel că acestea nu a mai participat la realizarea de operațiuni taxabile, iar în cazul utilajului de frezat .X. înregistrat ca imobilizare în curs, acesta nu a fost pus în funcțiune și nu a participat la realizarea de operațiuni taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea a decis deprecierea parțială în cazul halei, respectiv deprecierea totală a utilajului de frezat înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestora, organul de soluționare a contestației reține faptul că în cauză se aplică ajustarea.

Referitor la invocarea de contestatăre a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene vizând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a intenției persoanelor impozabile de a realiza operațiuni taxabile, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât intenția de a realiza operațiuni taxabile s-a materializat la achiziția/producerea acestor bunuri pentru care societatea a beneficiat inițial de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă în favoarea statului efectuându-se numai după ce societatea a decis să procedeze la deprecierea totală a utilajului de frezat, respectiv la facturarea de penalități pentru deprecierea mijloacelor fixe aflate în spațiul de producție și a cheltuielilor cu aprovizionarea legate de aprovizionările cu stocuri de materii prime, materiale, SDV-uri etc., operațiuni care confirmă faptul că acestea nu mai au cum să fie utilizate în scopul operațiilor taxabile ale societății.

De asemenea, societatea prezintă argumentele:

Organele de inspecție fiscală nu au investigat situația de fapt relevantă din punct de vedere fiscal, respectiv că societatea nu a evidențiat și nu a dedus niciodată TVA de 19% în legătură cu acest echipament, nici prin evidențierea TVA românesc efectiv colectat de furnizor prin factură și nici prin taxare inversă, deoarece a plătit avansuri către producătorul german și a suportat și plătit TVA conform legislației din Germania, echipamentul nefiind niciodată livrat fizic în România și pentru a proba cele susținute a obținut o confirmare din partea furnizorului său că utilajul respectiv a făcut obiectul unei livrări locale în Germania care nu a fost luată în considerație de organele de inspecție fiscală la analizarea

punctului de vedere depus de societate.

De asemenea, societatea susține că facturile de achiziție a utilajului, în sumă de .X. lei (pentru care societatea a fost despăgubită de .X.) au fost incluse de .X. în deconturile sale de TVA din Germania depuse pentru lunile februarie 2009 și mai 2010, pe care le anexează, împreună cu o reconciliere a facturilor cu deconturile de TVA germane în care au fost înregistrate. Mai mult, activitatea din anii 2009 și 2010 care intră în sfera legislației de TVA din Germania a fost verificată și de autoritățile fiscale din Germania, acestea nesemnaland nicio problemă în legătură cu facturile primite de la furnizorul .X. și anexează la contestație deciziile emise de autoritățile fiscale din Germania.

În concluzie societatea susține că facturile în cauză, nefiind emise în legătură cu livrări supuse TVA în România nu au fost declarate de societate sub codul său de TVA românesc.

Referitor la argumentele contestatarei organul de soluționare a contestației reține că prin adresa nr..X./16.03.2016 organele de inspecție fiscală precizează că „*.X. nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală niciun document justificativ care să lămurească modalitatea de plată și achiziție a acestei imobilizări corporale*”.

De asemenea, în Anexa 13 la contestație societatea prezintă adresa firmei Gleason din data de 08.04.2014, **care nu este tradusă de un traducător autorizat**, prin care se precizează, referitor la „*Comanda dumneavoastră nr..X. Livrarea unui P 2800, 29 995, .X.*” că „*Ați recepționat de la noi, în asociere cu achiziționarea unei mașini de frezat roți dințate prin rostogolire CNC P2800, număr comandă .X. în anii 2008 și 2010 [...]. În comanda inițială a fost avută în vedere livrarea către .X. SRL. [...] Din acest motiv, .X. SRL dispune în opinia noastră, în temeiul facturilor menționate de un drept de deducere a TVA, [...] Ca urmare a setărilor tehnice s-a făcut referire în mod suplimentar la o livrare intracomunitară neimpozabilă și, în parte, la o adresă de livrare din România. Aceste date au fost eronate, astfel încât documentele de decontare sunt corectate prin prezenta [...] după cum urmează:*

- numărul corect de identificare în calitate de plătitor al taxei pe valoarea adăugată al .X. SRL este DE .X. [...].

Mașina nu a fost livrată la .X. , .X. , România, ci a fost depozitată în Germania [...].

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că documentul prezentat nu este tradus de către un traducător autorizat, **este emis la data de 08.05.2014** și este ambiguu, respectiv precizează că „*Ați recepționat de la noi, în asociere cu achiziționarea unei mașini de frezat roți dințate prin rostogolire CNC P2800, număr comandă .X. în anii 2008 și 2010*” în condițiile în care potrivit constatărilor, „*societatea a inițiat achiziția utilajului în anul 2007 cu plata primului avans conform comenzii lansate către producătorul .X.*”. Având în vedere că societatea nu prezintă, anexat la acest document, comanda, facturile emise de .X. , documentele bancare prin care s-au efectuat plățile, respectiv orice alte documente care să justifice cele susținute prin contestație acest document nu este relevant. Mai mult, precizarea conform căreia „*Mașina nu a fost livrată la .X. ,*

.X. , România, ci a fost depozitată în Germania” nu face trimitere directă la utilajul de frezat având în vedere că se vorbește despre recepția mai multor bunuri în asociere cu un astfel de utilaj „Ați recepționat de la noi, în asociere cu achiziționarea unei mașini de frezat roți dințate” .

De asemenea, se reține că noțiunea „recepție” presupune primirea/luarea în gestiune a unor bunuri (documentul neprecizând locul recepției) or, în documentul prezentat, la începutul acestuia se precizează „ati recepționat”, iar la finalul acestuia se precizează „Mașina nu a fost livrată la .X. , .X. , România, ci a fost depozitată în Germania” de unde rezultă o contradicție.

Referitor la codul de TVA invocat în acest document prin adresa nr..X./16.03.2016 organele de inspecție fiscală precizează „Mai mult decât atât, verificând pe site-ul Comisiei Europene dacă acest cod de TVA este valid, răspunsul a fost negativ”.

Ca urmare a celor prezentate organul de soluționare a contestației nu poate reține acest document ca făcând dovada faptului că utilajul nu a fost livrat în România, ci a avut loc o livrare locală în Germania.

Mai mult, documentele prezentate la contestație, respectiv deconturile de TVA din Germania depuse pentru lunile februarie 2009 și mai 2010, reconciliere a facturilor cu deconturile de TVA germane și deciziile emise de autoritățile fiscale din Germania nu sunt de natură să stabilească cu claritate că .X. Germania a declarat TVA aferentă utilajului de frezat, deconturile fiind întocmite pe o anumită perioadă și cuprind TVA aferentă tuturor operațiunilor desfășurate de operatorul din Germania, nefiind evidențiată separat TVA aferentă acestui mijloc fix.

În consecință, având în vedere că documentele prezentate de societate nu pot fi reținute ca fiind documente probatorii din motivele prezentate mai sus, precum și faptul că nu a prezentat alte documente din care să rezulte achiziția utilajului de frezat și plățile efectuate către furnizor nu se poate reține argumentul contestatarii potrivit căruia nu a dedus TVA românesc întrucât utilajul nu a intrat în țară fiind depozitat în Germania.

Totodată, se reține și aspectul conform căruia societatea a evidențiat acest utilaj în categoria investițiilor, a efectuat plata acestuia în perioada 2007 – 2010, în perioada 2010 – 2012 a fost evidențiat ca imobilizare în curs, iar în anul 2012 s-a hotărât deprecierea acestuia cu scopul de a evidenția valoarea activului la 0 lei, valoarea acestuia fiind facturată și recuperată în întregime în baza contractului de fabricație în regim de subcontractare încheiat între .X. și .X. .X.. Acest fapt face dovada că societatea a efectuat achiziția utilajului cu intenția de a desfășura activitate de producție, însă, potrivit constatărilor, mijlocul fix nu a fost plasat niciodată în spațiul de producție fiind evidențiat în categoria imobilizărilor curs o perioada de doi ani fiscali, după care s-a hotărât deprecierea acestuia la valoarea 0 lei.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că argumentele și documentele prezentate la contestație nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție

fiscala, se reține că în mod legal s-a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial, aferentă bunurilor de capital și au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei și în sumă de .X. lei.

În temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă ajustării în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei.

*

*

*

a. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit, având în vedere cele reținute la lit. B pct. 1-3 din prezenta decizie, respectiv pronunțarea soluției de respingere ca neîntemeiată a contestației impozitul pe profit stabilit suplimentar/diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pentru veniturile rezultate ca urmare a aplicării contractului de fabricație încheiat cu clientul .X. , aferent cheltuielilor de cercetare în sumă de .X. lei, facturate de .X. și cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile facturate de .X. , precum și principiul de drept conform căruia accesoriile urmează soarta principalului se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile aferente.

b. În ceea ce accesoriile aferente TVA, și având în vedere faptul că societatea contestă parțial decizia de impunere, prin adresa nr. A-SLP .X./07.07.2016, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, calculul accesoriilor aferente TVA contestată de societate.

Potrivit adresei nr. X AIF/19.07.2016, transmisă de organele de inspecție fiscală, au precizat că suma accesoriilor aferente TVA contestată de societate sunt în suma de .X. lei, din care:

- .X. lei – majorări/dobânzi de întârziere;
- .X. lei – penalități de întârziere.

Având în vedere că prin prezenta decizie, la cap. III lit. B pct. 2-5 a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru:

- TVA colectată suplimentar aferentă unor livrări intracomunitare către beneficiari care nu au prezentat cod valid de TVA, în suma de .X. lei;
- TVA respinsă la deducere pentru înregistrarea de cheltuieli cu serviciile efectuate fără existența unui contract (.X.), în suma de .X. lei,
- TVA respinsă la deducere pentru achiziții intracomunitare de servicii care nu au la bază documente justificative aferente operațiunilor derulate (contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru etc), în suma de .X. lei,

- TVA deductibila ajustata pentru bunuri de capital neutilizate în suma de **.X. lei**, ca o consecinta, în baza principiului de drept conform caruia accesoriile urmează soarta principalului și având în vedere ca societatea nu contestata modul de calcul al acestora, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata și pentru accesoriile aferente TVA în suma de **.X. lei**.

C. IMPOZIT PE VENITURILE PERSOANELOR NEREZIDENTE

În ceea ce priveste suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente,** Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investită să se pronunțe daca organele de inspectie fiscala au procedat legal la impozitarea cu 3% a platilor efectuate de societate catre **.X. .X.Germania**, in conditiile in care suma pentru dreptul de folosința a respectivului program informatic nu reprezintă redeventa, iar prin raportul de inspectie fiscala ce a stat baza emiterii deciziei de impunere nu s-a analizat dacă persoana juridica nerezidenta exercită activitate de afaceri în Romania printr-un sediu permanent.

Perioada verificată: 2010 - 2014.

În fapt, **.X. SRL** a înregistrat in evidenta contabila, in perioada 2010-2014, prestări de servicii facturate de furnizorul **.X. .X.** in suma totala de **.X. lei** aferent carora au fost identificate plăți efectuate in perioada 01.03.2010- 31.12.2014, in suma totala de **.X. lei**. Facturile au fost emise cu mențiunea „*costs for INA IT-products ...*” si reprezintă valoarea costurilor cu produsele IT (programele informatice) utilizate in cadrul **.X. SRL**.

Ca justificare pentru serviciile informatice facturate, s-a prezentat „*contractul cadru referitor la utilizarea si decontarea serviciilor IT*”, încheiat intre **.X. .X.** si **.X. SRL** conform caruia se precizează ca „*Departamentul-IT al .X. .X. este competenta pentru prestarea serviciilor-IT de diferite amplori ca de exemplu produse-IT si proiecte IT pentru societăți ale grupului .X. .X. Aceste servicii se vor factura corespunzător solicitărilor respectivelor societati, care solicita si utilizează servicii-IT*”, iar obiectul contractului il constituie „*procurarea si decontarea produselor-IT si a însărcinărilor, derulării si decontării proiectelor-IT, a cererilor de modificare si de service dintre societate si .X. precum si a serviciilor-IT puse la dispozitie de către societate*”.

Referitor la produsele informatice puse la dispozitia **.X. SRL** de către compania afiliata din Germania se precizează „*în completarea 2 sunt documentate toate produsele-IT utilizabile de societate la data încheierii contractului. O*

actualizare a completării 2 in cazul modificării sau extinderii paletei de produse se realizează doar in caz de necesitate". În acest paragraf din contract se face referire la o anexa denumita „completarea 2 la contractul cadru nr..X. - Evidenta produselor-IT utilizabile”, care cuprinde lista programelor informatice puse la dispozitia clientului din România.

Din analiza documentelor prezentate de contribuabil (contract, facturi, situații anexe facturilor) organele de inspecție fiscală au constatat că sumele plătite in perioada 2010-2014 către .X. .X. Germania, in valoare de .X. lei, reprezintă in fapt contravaloarea produselor software, utilizate de .X. SRL, puse la dispoziție de societatea din Germania. Pentru fiecare produs informatic (software) utilizat lunar in Romania, societatea din Germania facturează o suma pentru dreptul de folosința a respectivului program informatic, respectiv o redeventa asa cum este ea definita de art.7 alin.(1) pct.28 lit.b) și art.124¹⁹ lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare și Titlul V pct 2 alin. (1), (2), (3), (7) si (9) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

S-a constatat că acestea reprezintă venituri obținute din Romania de societatea din Germania, asa cum este prevăzut la art.12 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pentru care societatea era obligata sa retina impozit pe veniturile obținute din România de partenerul german, fiind aplicabile prevederile art.114 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, calculat prin aplicarea cotei de 16% in conformitate cu prevederile art.116 alin.(1), alin.(2) lit.d) si alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Pentru furnizorul .X. .X. Germania societatea a prezentat certificat de rezidenta fiscala emis de autoritatile fiscale din Germania pentru perioada 2010 – 2014, în aceste condiții fiind aplicabile dispozițiile legale reglementate de art.118 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.12 din Convenția dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată ia Berlin la 4 iulie 2001 ratificata prin Legea 29/2002.

Ca urmare, s-a constatat că plătitorul de venit, respectiv .X. SRL avea obligația calculării si reținerii impozitului pe seama beneficiarului din străinătate al venitului, prin aplicarea cotei de impozitare de 3%, prevăzută in Convenția de evitare a dublei impuneri.

Astfel, organele de inspecție fiscala au procedat la calcularea si stabilirea unui impozit pe venitul persoanelor nerezidente, suplimentar în suma de .X. lei, prin aplicarea procedeeului sutei mărite, (astfel: .X. lei x3/(100-3)= .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în suma de .X. lei, respectiv penalitati de întârziere in suma de .X. lei.

În drept, potrivit art.7 alin.(1) pct.28 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software

Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;(...).”

Potrivit art.124¹⁹ lit.b) din același act normativ:

“În sensul prezentului capitol:

[...]

b) termenul redevențe înseamnă plățile de orice fel primite pentru folosirea sau concesiunea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor de cinematograf și software, orice patent, marcă de comerț, desen ori model, plan, formulă secretă sau procedeu de fabricație, ori pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial ori științific; plățile pentru folosirea sau dreptul de folosire a echipamentului industrial, comercial ori științific vor fi considerate redevențe”.

Potrivit art.115, pct.2 alin.(1)-(9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(...) (2) În cazul unei tranzacții care implică transferul de software, încadrarea ca redevență a sumei care trebuie plătită depinde de natura drepturilor transferate.

(3) În cazul transferului unui drept parțial dintr-un copyright pentru software, suma care trebuie plătită este o redevență dacă primitorul dobândește dreptul de a utiliza acel software, astfel încât lipsa acestui drept constituie o încălcare a copyright-ului. Exemple de astfel de tranzacții sunt transferurile de drepturi de a reproduce și distribui către public orice software, precum și transferurile de drept de a modifica și a face public orice software.

(4) În analiza caracterului unei tranzacții care implică transferul de software nu se ține cont de dreptul de a copia un program exclusiv în scopul de a permite exploatarea efectivă a programului de către utilizator. În consecință, o sumă care trebuie plătită nu este o redevență dacă singurul drept transferat este un drept limitat de a copia un program, în scopul de a permite utilizatorului să-l exploateze. Același rezultat se aplică și pentru "drepturi de rețea sau site", în care primitorul obține dreptul de a face multiple copii ale unui program, exclusiv în scopul de a permite exploatarea programului pe mai multe computere sau în rețeaua primitorului.

(5) În cazul achiziției tuturor drepturilor dintr-un copyright pentru software, suma care trebuie plătită nu este pentru folosirea sau dreptul de a folosi acel software, în consecință nefiind o redevență.

(5[^]1) Nu reprezintă redevențe sumele plătite de intermediarii distribuitori ai unui software în baza unui contract prin care se acordă frecvent dreptul de distribuție a unor exemplare ale software-ului, fără a da dreptul de reproducere. Distribuția poate fi făcută pe suporturi tangibile sau pe cale electronică, fără ca distribuitorul să aibă dreptul de a reproduce software-ul. De asemenea, nu reprezintă redevență suma plătită pentru un software ce urmează a fi supus unui proces de personalizare în vederea instalării sale. În aceste tranzacții, intermediarii distribuitori plătesc numai pentru achiziționarea exemplarelor de software și nu pentru a exploata un drept de autor pentru software.

(6) Suma care trebuie plătită pentru folosirea sau dreptul de a folosi ideile sau principiile cu privire la un software, cum ar fi schemele logice, algoritmi sau limbajele de programare, este o redevență.

(7) În înțelesul acestei norme, software este orice program sau serie de programe care conține instrucțiuni pentru un computer, atât pentru operarea computerului (software de operare) cât și pentru îndeplinirea altor sarcini (software de aplicație).

(8) a) În cazul unei tranzacții care permite unei persoane să descarce electronic imagini, sunete sau texte, suma care trebuie plătită nu este redevență dacă folosirea acestor materiale se limitează la drepturile necesare pentru a permite descărcarea, stocarea și exploatarea computerului, rețelei sau a altui echipament de stocare, operare sau afișare a utilizatorului. În caz contrar, suma care trebuie plătită pentru transferul dreptului de a reproduce și a face public un produs digital este o redevență.

b) tranzacțiile ce permit clientului să descarce electronic produse digitale pot duce la folosirea dreptului de autor de către client, deoarece un drept de a efectua una sau mai multe copii ale conținutului digital este acordat prin contract. Atunci când compensația este esențial plătită pentru altceva decât pentru folosirea, sau pentru dreptul de a folosi drepturile de autor, cum ar fi pentru dobândirea altor tipuri de drepturi contractuale, date sau servicii, și folosirea dreptului de autor este limitată la drepturile necesare pentru a putea descărca, stoca și opera pe computerul, rețeaua sau alte medii de stocare, rulare sau proiectare ale clientului, această folosire a dreptului de autor nu trebuie să influențeze analiza caracterului plății atunci când se urmărește aplicarea definiției "redevenței".

c) se consideră redevență situația tranzacțiilor în care plata este făcută în scopul acordării dreptului de folosință a dreptului de autor asupra unui produs digital ce este descărcat electronic. Aceasta ar fi situația, unei edituri care plătește pentru a obține dreptul de a reproduce o fotografie protejată de drept de autor pe care o va descărca electronic în scopul includerii ei pe coperta unei cărți pe care o editează. În această tranzacție, motivația esențială a plății este achiziționarea dreptului de a folosi dreptul de autor asupra produsului digital, adică a dreptului de a reproduce și distribui fotografia, și nu simpla achiziție a conținutului digital.

(9) În cazul unui contract care implică folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, precum și transferul unei alte proprietăți sau altui serviciu, suma care trebuie plătită conform

contractului trebuie să fie împărțită, conform diverselor porțiuni de contract, pe baza condițiilor contractului sau pe baza unei împărțiri rezonabile, fiecărei porțiuni aplicându-i-se tratamentul fiscal corespunzător. Dacă totuși o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.(...)”

Se retine ca potrivit prevederilor legale invocate nu se consideră redevență, remunerația în bani plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, remunerația în bani plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator.

La prevederile art.7 și art.12 din Convenția dintre România și Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001 ratificată prin Legea 29/2002, se prevede:

“Profiturile întreprinderii

1. Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul în care întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activitate de afaceri în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat, dar numai acea parte din ele care este atribuibilă aceluși sediu permanent.

2. Sub rezerva prevederilor paragrafului 3, când o întreprindere a unui stat contractant exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant, printr-un sediu permanent situat acolo, atunci se atribuie în fiecare stat contractant aceluși sediu permanent profiturile pe care le-ar fi putut realiza dacă ar fi constituit o întreprindere distinctă și separată, exercitând activități identice sau similare în condiții identice sau similare și tratând cu toată independența cu întreprinderea al cărei sediu permanent este.

3. La determinarea profiturilor unui sediu permanent sunt admise ca deductibile cheltuielile ce pot fi dovedite ca fiind efectuate pentru scopurile urmărite de acest sediu permanent, inclusiv cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrare efectuate, indiferent de faptul că s-au efectuat în statul în care se află situat sediul permanent sau în altă parte.

4. În măsura în care într-un stat contractant se obișnuiește ca profitul care se atribuie unui sediu permanent să fie determinat prin repartizarea profitului total al întreprinderii în diversele sale părți componente, nici o prevedere a paragrafului 2 nu împiedică acest stat contractant să determine profitul impozabil în conformitate cu repartiția uzuală; metoda de repartizare adoptată trebuie totuși să fie aceea prin care rezultatul obținut să fie în concordanță cu principiile enunțate în prezentul articol.

5. Nici un profit nu se atribuie unui sediu permanent numai pentru faptul că acest sediu permanent cumpără produse sau mărfuri pentru întreprindere.

6. În vederea aplicării prevederilor paragrafelor precedente ale acestui articol, profitul care se atribuie unui sediu permanent se determină în fiecare an prin aceeași metodă, în afară de cazul în care există motive temeinice și suficiente de a proceda altfel.

7. Când profiturile includ elemente de venit care sunt tratate separat în alte articole din prezenta convenție, prevederile acelor articole nu sunt afectate de prevederile prezentului articol.

Redevențe

1. Redevențele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în celălalt stat.

2. Totuși aceste redevențe pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al redevențelor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a redevențelor.

3. Termenul redevențe folosit în prezentul articol înseamnă plăți de orice fel primite pentru folosirea sau concesiunea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice ori științifice (inclusiv asupra filmelor de cinematograf sau filmelor, înregistrărilor pe benzi ori alte mijloace radio sau de televiziune ori alt fel de transmisiune), orice patent, marcă de comerț, desen sau model, plan, formulă secretă ori procedeu de fabricație sau pentru utilizarea ori dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra programelor de computer sau pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial ori științific. Termenul redevențe include, de asemenea, plăți de orice fel primite pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza numele unei persoane, imaginea acesteia ori orice alte drepturi similare legate de personalitate, precum și plăți primite în legătură cu înregistrarea la radio sau televiziune a spectacolelor artiștilor sau a performanțelor sportivilor.

4. Prevederile paragrafelor 1 și 2 nu se aplică dacă beneficiarul efectiv al redevențelor, fiind un rezident al unui stat contractant, desfășoară activitate de afaceri în celălalt stat contractant din care provin redevențele, printr-un sediu permanent situat acolo, sau prestează în celălalt stat profesii independente printr-o bază fixă situată acolo, iar dreptul sau proprietatea pentru care se plătesc redevențele este efectiv legată de un asemenea sediu permanent sau bază fixă. În această situație se aplică prevederile art. 7 sau 14, după caz.

5. Redevențele se consideră că provin dintr-un stat contractant când plătitorul este un rezident al acestui stat. Totuși, atunci când plătitorul redevențelor, fie că este sau nu este rezident al unui stat contractant, are într-un stat contractant un sediu permanent sau o bază fixă de care este legată obligația de a plăti redevențele și acestea sunt suportate de un asemenea sediu permanent sau bază fixă, aceste redevențe se consideră că provin din statul contractant în care este situat sediul permanent sau baza fixă.

6. Când, datorită relațiilor speciale existente între plătitor și beneficiarul efectiv sau între ambii și o altă persoană, suma redevențelor, avându-se în vedere utilizarea, dreptul sau informația pentru care sunt plătite, depășește suma care ar fi fost convenită între plătitor și beneficiarul efectiv în lipsa unor astfel de relații,

prevederile prezentului articol se aplică numai la această ultimă sumă menționată. În acest caz partea excedentară a plăților este impozabilă potrivit legislației fiecărui stat contractant, ținându-se seama de celelalte prevederi ale prezentei convenții.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, sumele plătite unui nerezident se analizează prin prisma celor două situații, respectiv:

- pentru nerezidenții care obțin venituri impozabile din România de natura redeventelor, aceștia au obligația de a plăti un impozit ce se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute, în conformitate cu prevederile Codului fiscal coroborate cu prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu țările ai caror rezidenți sunt, și
- pentru veniturile obținute din România de către nerezidenți care nu dețin un sediu permanent în România pentru care se aplică art.7 „profiturile întreprinderii” din Convenția de evitare a dublei impuneri.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală se reține că .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă prestări de servicii facturate de furnizorul .X. .X.pentru care a efectuat plăți, în perioada 2010 – 2014, în sumă totală de .X. lei.

Facturile au fost emise cu mențiunea „costs for INA IT-products ...” și reprezintă valoarea costurilor cu produsele IT (programele informatice) utilizate în cadrul .X. SRL, la facturi fiind anexată o situație de calcul care cuprinde lista programelor informatice utilizate în cadrul .X. SRL în cadrul lunii de referință, numărul de utilizatori ai acestora (cantitatea), precum și valoarea unitară, în lei și euro, aferentă fiecărui program informatic în parte.

Serviciile informatice au fost facturate în baza Contractului cadru referitor la utilizarea și decontarea serviciilor - IT încheiat între .X. .X. și .X. SRL conform caruia „*Departamentul-IT al .X. .X. este competent pentru prestarea serviciilor-IT de diferite amplori ca de exemplu produse-IT și proiecte IT pentru societăți ale grupului .X. . Aceste servicii se vor factura corespunzător solicitărilor respectivelor societăți, care solicita și utilizează servicii-IT*”.

Obiectul contractului îl constituie „*procurarea și decontarea produselor-IT și a însărcinărilor, derulării și decontării proiectelor-IT, a cererilor de modificare și de service dintre societate și .X. precum și a serviciilor-IT puse la dispoziție de către societate*”, iar produsele informatice oferite și prețurile acestora „*in intranetul .X. este disponibil, catalog valabil la acel moment al produselor-IT. El servește ca prezentare generală și cuprinde caracteristici ale produselor, unități consumatoare, prețurile produselor și numele persoanei responsabile de produs. În funcție de volumul produselor achiziționate pentru unitatea de consum, se face diferența între costuri unice, costuri lunare fixe și costuri lunare variabile*”.

De asemenea, referitor la produsele informatice puse la dispoziția .X. SRL de către compania afiliată din Germania prin contract se precizează ca „*în completarea 2 sunt documentate toate produsele-IT utilizabile de societate la data încheierii contractului. O actualizare a completării 2 în cazul modificării sau extinderii paletei de produse se realizează doar în caz de necesitate*” și se face

referire in acest paragraf la o anexa denumita „*completarea 2 la contractul cadru nr..X. - Evidenta produselor-IT utilizabile*”, care cuprinde lista programelor informatice puse la dispozitia clientului din Romania.

În ce privește modalitate de plată a facturilor emise de furnizor aceasta se efectuează lunar „*in baza unităților de consum utilizate pe produs-IT, de societate. La factura este anexata evidenta consumului*”.

Potrivit prevederilor Contractului cadru referitor la utilizarea si decontarea serviciilor – IT Departamentul-IT al .X. .X. este competent pentru prestarea serviciilor-IT, respectiv produse-IT si proiecte IT pentru societăți ale grupului .X. care se vor factura corespunzător solicitărilor respectivelor societati. Produsele informatice puse la dispoziția .X. SRL de către compania afiliata din Germania constau în produse-IT utilizabile.

Prin contestație se precizează că “*societatea a achiziționat doar dreptul de a utiliza pentru activitățile proprii programele informatice puse la dispoziție de .X.* ” aspect care nu a fost analizat de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, încadrarea plăților efectuate de contestatară în categoria redevențelor s-a efectuat fără a analiza Contractul cadru referitor la utilizarea si decontarea serviciilor - IT încheiat între .X. .X. si .X. SRL, respectiv dacă sunt prevăzute clauze cu privire la cesionarea drepturilor de autor aferente programelor informatice puse la dispoziție de .X. , respectiv dacă contestatară a multiplicat / distribuit / modificat / adaptat / dezvoltat produsele software achiziționate / utilizate.

În acest cadru, organul de soluționare a contestației a solicitat Direcției Generale Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale un punct de vedere cu privire la tratamentul fiscal aplicabil situației de fapt, față de care direcția de specialitate precizează că „*Avand în vedere prevederile legale de mai sus, precum și cele ale Contractului – cadru atașat, opinam ca, potrivit informațiilor furnizate, nu rezulta din documentatia prezentata faptul ca societatea din Romania a achiziționat produse informatice de la compania – mama din Germania cu o alta intenție decât cea de a le utiliza în activitatea proprie. În acest caz, sunt aplicabile asupra veniturilor obținute din România de compania rezidentă în Germania, prevederile art.7 „Profiturile întreprinderii” din Convenția de evitare a dublei impuneri pentru impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și Germania*”.

Fata de aceste aspecte, organul de solutionare a contestatiei reține ca organele de inspectie fiscala nu au analizat prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata dacă persoana juridica nerezidenta, respectiv compania – mama își desfășoară sau nu activitate în Romania printr-un sediu permanent, pentru a stabili dacă sunt sau nu indeplinite conditiile de aplicabilitate a prevederilor art. 7 „Profiturile întreprinderii” din Convenția de evitare a dublei impuneri pentru impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și Germania.

Astfel, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la reanalizarea tranzacțiilor/prestărilor efectuate, natura tranzacțiilor, quantumul contractului, documentele înregistrate în contabilitatea societății, respectiv dacă .X. .X. deține sediu permanent în România se va face aplicarea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și se va desființa parțial decizia de impunere contestată, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale în funcție de cele prezentate în considerentele prezentei decizii, strict pentru același impozit și aceeași perioadă.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va desființa parțial contestația și pentru acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze quantumul acestora, dacă este cazul, în funcție de cele constatate urmând refacerea inspecției fiscale.

D. IMPOZIT PE VENITUL DIN SALARII ȘI CONTRIBUȚII SOCIALE

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei CAS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei CAS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;

- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- .X. lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei CASS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei CASS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale stabilite suplimentar în condițiile în care:
 - **serviciile de catering/mese acordate salariaților** reprezintă cheltuieli legate direct de activitatea desfășurată, fiind element al costului de producție, respectiv cheltuială de natura salarială (în cazul în speță avantaje de natură salarială) și care nu au fost prevăzute în Contractul colectiv de muncă ca element al remunerației/dreptului salarial acordat angajaților în compensație cu munca prestată;
 - **serviciile medicale, altele decât cele de medicina muncii**, contractate și achitate de societate în favoarea angajaților proprii, reprezintă un avantaj acordat angajaților de a achiziționa servicii medicale de specialitate la prețuri reduse care, nu s-ar fi realizat dacă persoanele respective nu ar fi avut calitatea de angajat al societății;
 - serviciile de catering/mese și serviciile medicale, altele decât cele de medicina muncii, reprezintă avantaje de natură salarială care se includ în categoria veniturilor asimilate salariilor **ce reprezintă bază de impunere pentru contribuțiile sociale.**

Perioada verificată: 2010-2014

În fapt, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu serviciile de catering (mese servite) acordate angajaților proprii facturate de .X.SRL, .X., .X. SRL, respectiv servicii medicale de altă natură decât cele de medicina muncii facturate de .X. (.X.), în perioada 2011 – 2014.

În ceea ce privește serviciile de catering, valoarea acestora a fost suportată parțial de angajator (35% în perioada 01.01.2010 – 30.04.2010 și 70% în perioada 01.05.2010 – 31.12.2014) și parțial de angajat, respectiv diferența.

În ceea ce privește serviciile de catering, prin adresa din 10.08.2015 reprezentanții societății au precizat „Societatea își desfășoară activitatea într-o fabrică situată într-o zonă industrială în comuna .X. , situată la o distanță de aprox.12 km de orașul .X. . În procesul de producție al .X. este implicat un număr de 3.900 angajați ai societății care locuiesc în zone situate la distanțe diferite față de locul de muncă.

Societatea a amenajat o cantină în incinta fabricii (...) serviciile de cantină sunt furnizate de către un tert (...) care asigură societății hrana necesară precum și o serie de servicii adiționale, așa cum menționăm în cele ce urmează:

*- la momentul introducerii hranei calde, s-a avut în vedere suportarea de către angajați a costului aferent, ce a fost estimat ca reprezentând un procent de aproximativ 30% din totalul sumelor facturate lunar (..). **Acest cost al hranei, care este suportat de către angajați, este reținut de societate din venitul lunar al acestora.***

***Serviciile adiționale** (de exemplu logistica, transport hrana, curățenia, mentenanța aparaturii electrotactice, prepararea hranei) sunt estimate a fi de aproximativ 70% din totalul sumelor facturate lunar de către furnizor. **Costul cu aceste servicii nu este reținut din venitul angajaților ținând seama că nu reprezintă un cost direct legat de hrana angajaților.(...)**”, precum și faptul că „Analizând prevederile Codului fiscal, suntem de părere că acestea indică faptul că hrana acordată salariaților este considerată avantaj de natură salarială doar în cazul în care este oferită gratuit sau la un preț mai mic decât cel al pieței. Întrucât, în situația prezentată, suma suportată de angajați pentru hrana consumată în cadrul incintei reprezintă costul aferent alimentelor suntem de părere că, în consecință, costul cu hrana nu este un beneficiu de natură salarială”.*

Față de cele prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt respectate prevederile pct.52 din Anexa 1 în OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, serviciile de catering nu pot fi separate pe elementele componente care formează costul de producție.

Totodată, conform prevederilor pct.14² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care practic definesc serviciile de restaurant și catering “în sensul art.133 alin.(4) lit.d) și f) din Codul fiscal, atât serviciile de restaurant, cât și cele de catering sunt caracterizate printr-un complex de activități în care predomină serviciile, iar furnizarea de hrană și/sau de băuturi este doar o componentă. Serviciile de restaurant constau în furnizarea, la locația prestatorului, de hrană preparată sau nepreparată și/sau băuturi pentru consum uman, însoțite de suficiente servicii aferente care să permită consumul imediat, în timp ce serviciile de catering constau în aceleași activități, desfășurate însă în

afara locației prestatorului.”.

Astfel, serviciile de catering/mese de care au beneficiat angajații .X. SRL nu pot fi impartite pe categorii (ingrediente, consum de gaz pentru cuptor, manopera taiat legume, curățenie in bucătărie etc.) ci trebuie privite ca un ansamblu de activitati în care predomina serviciile, pentru care furnizorul a facturat o singura data contravaloarea întregului complex de servicii si pentru care au plătit o parte salariații societății (prin reținere pe statul de plata) si o parte societatea, dar de care au beneficiat doar angajații.

De asemenea, s-a constatat ca, salariații societății primesc, pe langa subvenționarea de către societate a meselor zilnice servite la cantina societății, tichete de masa pentru fiecare zi lucrata care au rol de a asigura contravaloarea unei mese calde zilnice pentru fiecare salariat.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că partea din serviciile de catering suportate de societate si de care au beneficiat salariații acesteia constituie avantaj in natura acordat salariaților conform prevederilor art.55 alin.(1) si (3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, asimilate veniturilor salariale si a fost impozitată in conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

În ceea ce privește serviciile medicale prestate in perioada 2011 —2014 de .X. (.X.), prin adresa din 27.07.2015, conducerea .X. SRL precizează: *„Contractul de prestări servicii cu furnizorul de servicii medicale „SC .X. SRL” încheiat incepand cu anul 2010, acopera totalitatea serviciilor medicale de supraveghere a sanatatii angajaților pe care .X. trebuie sa le asigure cf Hotarare 355/2007, din care enumerăm cu titlu de exemplu: 1) examene medicale la angajare; 2) examene medicale periodice planificate de medicul de medicina muncii, minim odata pe an si ori de cate ori acesta decide, pentru a stabili aptitudinea de munca a angajaților noștri; 3) verificări medicale de adaptare si de reluare a activitatii după perioade îndelungate de absentă (de ex, revenire din C1C); 4) examene medicale la schimbarea locului de munca; 5) verificări medicale cerute specific de legislație, de ex. verificare aptitudine pentru înscrierea la cursurile ISCIR; 6) coordonarea si desfasurarea activitatii cabinetului medical on-site; 7) asigurarea personalului de specialitate (medici si asistente medicale) pentru cabinetul on-site 24 de ore din 24, de luni pana vineri; 8) asigurarea medicului cu specialitate in medicina muncii; 9) organizarea si susținerea de programe profilactice propuse de medicul de medicina muncii cu personal de specialitate; 30) audituri medicale care susțin procesul de protecția sanatatii definit de către .X.; 11) participarea medicului de medicina muncii, alaturi de reprezentanții departamentului de securitate si sanatate in munca a .X., la evaluările de risc la locurile de munca; 12) raportări anuale privind starea de sanatate a companiei; 13) asigurarea primului ajutor în cazul accidentelor de munca; 14) si alte servicii de medicina muncii care nu au fost enumerate anterior. Contractul este de tip abonament”.*

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat documente si informații de la prestatorul .X. SRL.

Prin adresa transmisa de .X. in data de 10.08.2015, s-au primit Contractele de prestări servicii medicale nr..X./21 .01.2011 si nr..X./01.01.2013, fisa de cont aferenta perioadei 2011 -2014, facturile emise catre .X. SRL în perioada 2011-2014 împreuna cu listele de beneficiari aferente perioadei 01.02.2011 - 31.12.2014.

Din analiza acestora s-au constatat următoarele:

-anexele la toate contractele, respectiv scrisorile de angajament, ce cuprind detalierea serviciilor medicale, sunt identice;

- Anexa 3 la Contractul de prestări servicii medicale nr..X./21.01.2011 nu a fost semnata niciodată de catre părți;

- Procesele verbale de confirmare a serviciilor, anexe la contracte, nu au fost niciodată semnate de către parti;

-pe întreaga perioada vizata, unii dintre membrii de familie ai titularilor de pachete beneficiau in mod gratuit de pachete de servicii medicale, conform contractului si scrisorilor de angajament bilateral. De asemenea, unii dintre membrii de familie ai angajaților beneficiarului, alții decât cei menționați mai sus, puteau beneficia de servicii medicale la preturi preferențiale, prin semnarea de catre angajat a unui act de adeziune, fara niciun fel de implicare financiara pentru .X. SRL;

- unele dintre facturile emise reprezintă contravaloarea unor servicii prestate punctual, altele decât cele de abonament, in baza comenzii ferme a beneficiarului;

-cu ocazia centralizării tuturor documentelor solicitate referitoare la desfasurarea relației contractuale cu .X. SRL, s-a observat ca, dintr-o eroare umana, in perioada 15.02.2013 - 06.09.2013 pe facturi apare doar referința la „servicii medicale de medicina muncii”, fara a exista o detaliere expresa a serviciilor medicale prestate. Cu toate acestea, anexele/desfășurătoarele de servicii aferente au fost furnizate lunar si acceptate de catre client.

Anexat răspunsului formulat, s-au prezentat in copie certificata, facturile emise de .X. SRL catre clientul .X. SRL, care, in cea mai mare parte cuprind la rubrica „Denumirea produselor sau serviciilor” aceleași tip de informații. Ca exemplu, prezentam factura .X. .X./G8.11.2012 care menționează: „Servicii medicale cf. Contract .X./21.01.2011 pentru perioada 01.11.20 3 2-30.11.2012

*Medicina Muncii Angajați 796Pers*xEuro*

*Premium Angajați 1014Pers*xEuro*

*Premium Circle Angajați 179Pers*xEuro*

*Premium Plus Angajați 1677Pers*xEuro*

*Premium Star Angajați 20Pers*xEuro*

*VIP Angajați 8Pers*xEuro”.*

Facturile fac referire la Contractul de prestări servicii medicale nr..X./21 . 01.2011 încheiat între .X. in calitate de prestator si .X. SRL în calitate de beneficiar ce are ca obiect „Art. 1.1. (...) prestarea de catre Prestator, in schimbul unui onorariu, a următoarelor servicii medicale (denumite Servicii Medicale):

a) servicii **medicale** de medicina muncii;

b) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium;

c) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului; program Premium Plus;

d) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium

Circle:

- e) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium Slur;
- f) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium Star (VIP);
- g) alte servicii medicale pentru membrii de familie ai angajaților care au program Premium Star: Program Premium;
- h) alte servicii medicale pentru membrii de familie ai angajaților care au program Premium Star (VIP): program Premium Star (VIP);
- l) alte servicii medicale pentru membrii de familie —copii (< 8 ani): consultații de pediatrie.

Art.1.2. Serviciile medicale, altele decât serviciile medicale de medicina muncii, sunt definite in Anexa 1 la prezentul Contract ce constituie parte integranta a acestuia.

Art. 1.3 Serviciile medicale de medicina muncii vor avea ca scop, in principal:

- propunerea masurilor necesare in scopul prevenirii accidentelor de munca si a bolilor profesionale;
- efectuarea controlului medical al angajaților Beneficiarului la angajarea in munca:
- efectuarea controalelor medicale periodice, in conformitate cu reglementările tehnice ale Ministerului Sanatatii si Familiei, pe durata executării contractului individual de munca:
- efectuarea controlului medical la reluarea muncii;
- efectuarea oricăror altor controale medicale la solicitarea angajaților si colaboratorilor Beneficiarului, pentru orice simptome atribuite condițiilor de-munca si activităților desfășurate”.

De asemenea, prețul contractului, stabilit la art.5 prevede următoarele:

„Art.5 Prețul contractului consta in taxa plătită de către Beneficiar pentru persoanele din Anexa 2, ce reprezintă:

- echivalentul în lei al sumei de 2 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul a) pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 5 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul b), program Premium pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 7 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR. valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul c), program Premium Plus pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 15 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul d), program Premium Circle pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 65 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul e), program Premium Star pentru angajații Beneficiarului
- echivalentul in lei al sumei de 65 euro/angajat/luna în cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de la art.1 punctul f), program Premium Star (VIP) pentru angajații Beneficiarului

- gratuit pentru art. 1 punctul g), program Premium
- gratuit pentru art.1 punctul h), program Premium Star (VIP)
- gratuit pentru art.1 punctul i), consultații de pediatrie”.

Din conținutul contractului încheiat si al facturilor emise lunar a rezultat că **se facturează servicii de medicina muncii impreuna cu alte servicii medicale pentru angajați, care in fapt reprezintă avantaje in natura pentru aceștia.**

Organele de inspecție fiscala au **stabilit impozit pe venituri salariale suplimentar doar pentru acele alte servicii care, in contractul încheiat si facturile emise sunt incluse la rubricile: Premium Angajați, Premium Circle Angajați, Premium Plus Angajați, Premium Star Angajați, VIP Angajați,** care, potrivit prevederilor art.55 alin.(1) si (3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, reprezintă avantaj in natura, asimilate veniturilor salariale si au fost impozitate in conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare,

Impozitul pe veniturile salariale stabilit suplimentar este in suma totala de .X. lei, pentru valoarea lunara a avantajului in natura de natura serviciilor de catering din perioada 2010-2014 impozitul pe veniturile salariale este în suma de .X. lei și pentru serviciile medicale din perioada 2011—2014 impozitul pe veniturile salariale este în suma de .X. lei.

Pentru neachitarea in termen a impozitului pe veniturile salariale stabilit suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări si penalitati de întârziere, pana la data de 15.12.2015, in suma totala de .X. lei, din care .X. lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv.X. lei penalitati de întârziere.

De asemenea, au fost calculate **contribuții sociale** constând în contribuții de asigurări sociale datorate de angajator și reținute de la asigurați, contribuții de asigurări de sănătate datorate de angajator și reținute de la asigurați, contribuții pentru șomaj datorate de angajator și reținute de la asigurați, contribuții pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuții la fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale și contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, precum și accesorii aferente acestora.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează :

“Definirea veniturilor din salarii

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

[...]

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin.(4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin.(1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;

[...]

h) tichete-cadou acordate potrivit legii”.

coroborate cu pct.67 și pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

68. Veniturile din salarii sau considerate **asimilate salariilor** cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- recompensele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- *sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;*

- *sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;*

- ***valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;***

- ***orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor***".

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că în perioada 2010-2014 societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile de catering și cu servicii medicale, altele decât cele de medicina muncii, acordate angajaților.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de catering, facturate de societăți de catering, societatea a asigurat masa caldă angajaților societății. Costul acestor servicii a fost suportat de angajați în cotă de 30% în perioada 01.01.2010 – 30.04.2010, respectiv în cotă de 70% în perioada 01.05.2010 – 31.12.2014, diferența fiind suportată de societate. De asemenea, societatea a suportat și serviciile adiționale (de exemplu logistica, transport hrana, curățenia, mentenanța aparaturii electrocasnice, prepararea hranei) care reprezintă aproximativ 70% din totalul sumelor facturate lunar de către furnizori.

De reținut este și aspectul conform căruia societatea a acordat și tichete de masă angajaților, care, potrivit legii, reprezintă avantaje de natură salarială.

În ceea ce privește serviciile de catering societatea invocă prevederile art.55 alin.3) lit.b) din Codul Fiscal și arată că hrana acordată angajaților în cazul .X. SRL nu poate fi considerată avantaj în natură salarială acordat acestora întrucât costul efectiv al hranei acordate angajaților a fost suportat de aceștia, nefiind suportat de societate în beneficiul angajaților prezentând în susținere art.55 alin.5) din Codul Fiscal care prevede în mod expres că „**Avantajele primite în bani și în natură și imputate salariatului în cauză nu se impozitează**” motiv pentru care societatea consideră că hrana achitată de angajații .X. SRL nu este subiect de impozit pe venit precizăm că, în cazul în speță numai o parte din serviciile de catering/mese au fost suportate de salariați diferența fiind suportată de societatea. În consecință, pentru partea din aceste cheltuieli suportată de societate nu se poate vorbi despre „**avantaje primite în natură și imputate salariatului**” în condițiile în care doar societatea a fost cea care a suportat financiar și a influențat baza impozabilă a profitului cu acestea cheltuieli, salariaților nefiindu-le imputate aceste

cheltuieli. Prin reținerea sumelor din salariu reprezentând cota parte din contravaloarea meselor (respectiv aproximativ 30% și 70%) nu înseamnă că salariaților li s-au imputat aceste sume, reținererea acestora efectuându-se cu acordul părților (angajator și angajat) îmbrăcând forma unei datorii bănești a salariatului către angajator pentru un serviciu efectuat de acesta în favoarea angajatului. Astfel, sumele reținute de angajator din salariul angajaților nu au fost impozitate și nici imputate.

De altfel, la art.236 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii este reglementat contractul colectiv de muncă, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

*“(1) **Contractul colectiv de muncă este convenția încheiată în formă scrisă între angajator sau organizația patronală, de o parte, și salariați, reprezentați prin sindicate ori în alt mod prevăzut de lege, de cealaltă parte, prin care se stabilesc clauze privind condițiile de muncă, salarizarea, precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă**”, iar la art.243 din același act normativ se prevede că:*

“(1) Executarea contractului colectiv de muncă este obligatorie pentru părți.

(2) Neîndeplinirea obligațiilor asumate prin contractul colectiv de muncă atrage răspunderea părților care se fac vinovate de aceasta”.

Față de cele de mai sus organul de soluționare a contestației reține că, prin negociere colectivă, se stabilesc clauzele contractului colectiv de muncă referitoare la condițiile de muncă, salarizare, precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă.

Referitor la acest aspect, prin adresa nr..X./16.03.2016, organele de inspecție fiscală precizează că prevederile pct.4.5 din Contractul colectiv de muncă aferent perioadei 2011 – 2013, respectiv 5.5 din Contractul colectiv de muncă aferent perioadei 2014 – 2016, (invocate de societate în contestație în susținerea argumentului conform căruia hrana consumată de angajați reprezintă o măsură de prevenire a riscurilor profesionale, respectiv reprezintă o măsură obligatorie pentru protecția sănătății și securității în muncă) sunt identice ca și conținut și precizează *„pentru prestarea activității în zonele cu risc ridicat și specific salariații au dreptul, după caz, la sporuri la salariul de bază negociat, durata redusă a timpului de lucru, alimentație de întărire și refacere a rezistenței organismului, materiale igienico-sanitare și la concedii suplimentare, atunci când măsurătorile arată că sunt depășite limitele maxime admise în conformitate cu legislația în vigoare”,* neexistând precizări în legătură cu masa caldă asigurată de către angajator, tuturor salariaților, indiferent de atribuțiile de serviciu, în condițiile în care în cadrul societății nu există angajați care desfășoară activitate în condiții deosebite sau speciale de muncă.

Referitor la argumentele contestatei potrivit cărora existența unei cantine este necesară având în vedere distanța între sediul societății și orașul cel mai apropiat, faptul că majorarea duratei pauzei de masă ar provoca un dezechilibru în activitatea angajaților, precum și faptul că acordarea unei mese angajaților contribuie la asigurarea unor condiții propice de muncă angajaților săi nu pot fi

reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au negat existența locației și nu au stabilit obligații fiscale suplimentare aferente cheltuielilor cu întreținerea acesteia, cheltuielile care au majorat baza de impunere a impozitului pe venit fiind doar cheltuielile cu serviciile de catering/mese acordate salariaților.

Mai mult, referitor la susținerea conform căreia tichetele de masă acordate salariaților nu puteau fi utilizate de către aceștia datorită faptului că primul oraș era la o distanță considerabilă, prin adresa nr..X./16.03.2016, organele de inspecție fiscală precizează că, în perioada verificată, în incinta societății au activat mai multe puncte de alimentație publică care au oferit, contra cost, servicii de alimentație pentru salariații societății, iar operatorii care au oferit servicii de catering, inițial, au oferit servicii de restaurant în incinta societății.

Referitor la susținerile contestatei potrivit cărora hrana consumată de angajați reprezintă o măsură de prevenire a riscurilor profesionale, respectiv de alimentație de întărire și refacere a rezistenței organismului nu pot fi reținute având în vedere prevederile Legii securității și sănătății în muncă nr.319/2006, respectiv:

“ ART. 6

(1) Angajatorul are obligația de a asigura securitatea și sănătatea lucrătorilor în toate aspectele legate de muncă.

ART. 7

(1) În cadrul responsabilităților sale, angajatorul are obligația să ia măsurile necesare pentru:

- a) asigurarea securității și protecția sănătății lucrătorilor;*
- b) prevenirea riscurilor profesionale;*

ART. 14

Alimentația de protecție se acordă în mod obligatoriu și gratuit de către angajatori persoanelor care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru și se stabilește prin contractul colectiv de muncă și/sau contractul individual de muncă” conform cărora este reglementată alimentația de protecție care se acordă persoanelor care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru și se stabilește prin contractul colectiv de muncă și/sau contractul individual de muncă. În sensul celor prezentate, așa cum s-a menționat mai sus, societatea are prevăzut în Contractul colectiv de muncă o astfel de alimentație însă, nu are personal angajat care să desfășoare activitate în condiții de muncă speciale sau deosebite.

În ceea ce privește argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală au invocat ca temei de drept prevederile pct.52 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și ale pct.14[^]1 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscale este art.55 alin.5) lit.k) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, celelalte acte normative fiind date în explicitarea modului de stabilire a

costului de producție a bunurilor și stabilirea naturii cheltuielilor cu serviciile de catering/mese acordate salariaților.

Referitor la invocarea de către societatea a prevederilor art.55 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

b) drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare” nu se reține având în vedere că dispozițiile pct.82 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“82. În această categorie se cuprind:

- *alocațiile zilnice de hrană pentru activitatea sportivă de performanță, internă și internațională, diferențiată pe categorii de acțiuni;*

- *contravaloarea hranei, alimentelor sau numerarul acordat sportivilor pentru asigurarea alimentației de efort necesare în perioada de pregătire;*

- *drepturile de hrană în timp de pace, primite de personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională;*

- *alte drepturi de această natură primite potrivit actelor normative specifice, cum ar fi: alocația de hrană zilnică pentru personalul navigant și auxiliar îmbarcat pe nave; alocația zilnică de hrană pentru consumurile colective din unitățile bugetare și din regiile autonome/societățile comerciale cu specific deosebit; alocația de hrană acordată donatorilor onorifici de sânge; alocația de hrană pentru consumurile colective din unitățile sanitare publice și altele asemenea”.*

Totodată, invocarea prevederilor art.296¹⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„ Nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296⁴, următoarele:

p) următoarele avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă:

3. hrana acordată potrivit legii” este eronată având în vedere că acestea se referă la alocația de hrană acordată potrivit legii (menționate la pct.82 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal), precum și în alte acte normative speciale și nu la serviciile de catering contractate de societate, acordate angajaților și suportate parțial de către aceasta.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia s-a încălcat principiul certitudinii impunerii, enumerat la art. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin prezentarea unor hotărâri judecătorești care vin să confirme nevoia respectării acestui principiu, în spețe ca cea de față, în care un text este reinterpretat, pentru o perioadă trecută, în lipsa unui text expres în sens contrar, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, principiul certitudinii impunerii se referă la acuratețea elaborării normelor juridice, iar hotărârile judecătorești invocate de contestatoare privesc alt obiect decât speța supusă prezentei analize.

Pentru a detalia concluzia de mai sus, se reține că o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe, principiu consfințit prin art. 9 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, potrivit căruia:

“Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății”, astfel încât alegația contestatoarei nu poate fi avută în vedere la soluționarea cauzei.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia aceste cheltuieli sunt de natură administrativă, se reține că, potrivit prevederilor pct.52 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene **“(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora”**.

Față de aceste prevederi legale organul de soluționare a contestației reține că la capitolul impozit pe profit din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au reîncadrat aceste cheltuieli, înregistrate de societate pe cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, ca fiind cheltuieli cu salariile, deductibile din punct de vedere al legii fiscale și au procedat la diminuarea cheltuielilor nedeductibile. Reîncadrarea acestora s-a efectuat ca urmare a faptului că serviciile de catering/mese acordate salariaților reprezintă cheltuieli legate direct de activitatea desfășurată, deci reprezintă element al costului de producție. Având în vedere că societatea nu a prevăzut în Contractul colectiv de muncă că acordarea de mese salariaților reprezintă element al remunerației/dreptului salarial acordat angajaților în compensație cu munca prestată, natura acestor cheltuieli este aceea de avantaje primite de angajați în legătură cu activitatea desfășurată, respectiv de venituri asimilate salariilor.

Având în vedere cele de mai sus în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că serviciile de catering/mese reprezintă avantaje de natură salarială și au procedat la stabilirea impozitului pe venit suplimentar.

Referitor la serviciile medicale, altele decât cele de medicina muncii, din constatări rezultă că societatea a înregistrat servicii medicale, pe cheltuieli nedeductibile, în perioada 2011 —2014, în baza facturilor emise de .X. (.X.”).

Facturile au fost emise de prestator în baza Contractelor de prestări servicii medicale nr..X./21 .01.2011 si nr..X./01.01.2013 încheiate între .X. SRL în calitate de beneficiar și .X. în calitate de prestator.

Contractul de prestări servicii medicale nr..X./21 .01.2011 are ca obiect prestarea de catre Prestator, in schimbul unui onorariu, a următoarelor servicii medicale (denumite Servicii Medicale):

- a) **servicii medicale de medicina muncii;**
- b) **alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium;**
- c) **alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului; program Premium Plus;**
- d) **alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium Circle;**

- e) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium Star;
- f) alte servicii medicale pentru angajații Beneficiarului: program Premium Star (VIP);
- g) alte servicii medicale pentru membrii de familie ai angajaților care au program Premium Star: Program Premium;
- h) alte servicii medicale pentru membrii de familie ai angajaților care au program Premium Star (VIP): program Premium Star (VIP);
- i) alte servicii medicale pentru membrii de familie —copii (< 8 ani): consultații de pediatrie.

Art.1.2. Serviciile medicale, altele decât serviciile medicale de medicina muncii, sunt definite in Anexa 1 la prezentul Contract ce constituie parte integranta a acestuia.

Art. 1.3 Serviciile medicale de medicina muncii vor avea ca scop, in principal:

- propunerea masurilor necesare in scopul prevenirii accidentelor de munca si a bolilor profesionale;
- efectuarea controlului medical al angajaților Beneficiarului la angajarea in munca:
- efectuarea controalelor medicale periodice, in conformitate cu reglementările tehnice ale Ministerului Sanatatii si Familiei, pe durata executării contractului individual de munca:
- efectuarea controlului medical la reluarea muncii;
- efectuarea oricăror altor controale medicale la solicitarea angajaților si colaboratorilor Beneficiarului, pentru orice simptome atribuite condițiilor de-munca si activităților desfășurate”.

Obligațiile prestatorului înscrise în contract constau în asigurarea serviciilor persoanelor menționate de beneficiar în Anexa 2 la contract, emiterea facturilor, eliberarea de carduri persoanelor nominalizate de beneficiar în Anexa 2, iar în vederea asigurării serviciilor de medicina muncii obligațiile prestatorului constau în:

- organizarea și asigurarea serviciilor de medicina muncii;
- participarea la evaluarea riscurilor privind îmbolnăvirile profesionale;
- monitorizarea stării de sănătate a anagajaților beneficiarului prin examene medicale la angajarea în muncă, examene medicale de adaptare, control medical periodic la sediul beneficiarului și examen medical la reluarera activității;
- îndrumarea activității de rehabilitare, reconversie și reorientare profesională în caz de accident în muncă, boli profesionale sau afecțiuni cronice;
- comunice existența riscului de îmbolnăvire profesioanlă;
- consilierea beneficiarului pentru adaptarea muncii și a locului de muncă la caracteristicile psihofiziologice ale angajaților;
- să comunice cu departamentul de resurse umane, prin rapoarte scrise, în ceea ce privește descoperirea de noxe nedeclarate și disfuncționalități de adaptare ale angajatului la locul de muncă sau la procesul de muncă;
- să gestioneze baza de date a dosarelor medicale;
- să comunice Departamentului de Securitate și Sănătate în Muncă organizat de beneficiar, prin rapoarte scrise, cu privire la starea de sănătate a angajaților în raport cu condițiile de muncă, precum și acțiunile medicale întreprinse;

- să organizeze cursuri de profilaxie la sediul beneficiarului , s.a.

În anexa la contract este prezenta pachetul de medicina muncii și pachetul de analize de laborator.

Contractul de prestări servicii medicale nr..X./01.01.2013 încheiat între .X. SRL în calitate de beneficiar și .X. în calitate de prestator are ca obiect servicii de medicina muncii și servicii de medicină preventivă.

La art.2.1 din contract se prevede că „*Serviciile de medicina muncii vor fi prestate în conformitate de Hotărârea de Guvern HGR 355/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor*”, respectiv examenul medical, control medical periodic, examen medical la reluarea activității, consilierea angajatorului și angajatului și evaluarea riscului maternal.

La art.2.2 din contract se prevede că serviciile medicale de medicina muncii vor avea ca scop, in principal:

- propunerea masurilor necesare in scopul prevenirii accidentelor de munca si a bolilor profesionale;
- efectuarea controlului medical la angajare, de adaptare, la reluarea activității și controlul general periodic;
- supravegherea reabilitării profesionale;
- comunicarea riscului profesional către toți factorii implicați;
- stabilirea investigațiilor anuale necesare;
- efectuarea oricăror altor controale medicale la solicitarea angajaților si colaboratorilor Beneficiarului, pentru orice simptome atribuite condițiilor de munca si activităților desfășurate;
- serviciile include și examinarea psihologică.

Art.5 din contract prevede obligațiile prestatorului care sunt identice cu cele din Contractul de prestări servicii medicale nr..X./21 .01.2011.

Față de cele prezentate mai sus se reține că astfel de cheltuieli pentru protecția muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale sunt prevăzute de Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul MMSS nr.508/933/2002 privind aprobarea Normelor generale de protecție a muncii și HG nr.355/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor, cu modificările și completările ulterioare.

La art.3 din Ordinul MMSS 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. București.”

și la art.2 din HG 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 este boală profesională în sensul art.5 lit.h) din Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006 *„afecțiunea care se produce ca urmare a exercitării unei meserii sau profesii, cauzată de agenți nocivi fizici, chimici ori biologici caracteristici locului de muncă, precum și de suprasolicitarea diferitelor organe sau sisteme ale organismului, în procesul de muncă”*.

Potrivit art.5 alin.(1) din HG 355/2007, angajatorul trebuie să se afle în posesia unei evaluări a riscului asupra sănătății lucrătorilor, iar la art.8 alin.(1) din același act normativ se prevede că *„Serviciile medicale profilactice prin care se asigură supravegherea sănătății lucrătorilor sunt: examenul medical la angajarea în muncă, de adaptare, periodic, la reluarea activității, supraveghere specială și promovarea sănătății la locul de muncă”*.

De asemenea, se reține că protecția lucrătorilor împotriva riscurilor legate de expunerea la agenți biologici în muncă este reglementată de HG nr.1092/2006 privind protecția lucrătorilor împotriva riscurilor legate de expunerea la agenți biologici în muncă care, la art.8 alin.(1) prevede că pentru orice activitate susceptibilă să prezinte un risc de expunere la agenți biologici, angajatorul trebuie să determine natura, nivelul și durata de expunere, pentru a se putea evalua orice risc pentru sănătatea și securitatea lucrătorilor și pentru a se putea stabili măsurile ce trebuie luate.

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art.9 din HG nr.1092/2006 evaluarea riscurilor profesionale se efectuează pe baza tuturor informațiilor existente. Dacă rezultatele evaluării riscurilor profesionale relevă existența unui risc pentru securitatea sau sănătatea lucrătorilor, angajatorul trebuie să pună la dispoziția inspectorului de muncă și a medicului de medicina muncii, la cererea acestora, informațiile prevăzute de art. 13, și anume:

- a) rezultatele evaluării riscurilor profesionale;
- b) activitățile în cursul cărora lucrătorii au fost sau pot fi expuși la agenți biologici;
- c) numărul de lucrători expuși;
- d) numele și competența persoanei responsabile cu sănătatea și securitatea la locul de muncă;
- e) măsurile de protecție și de prevenire luate, inclusiv procedeele și metodele de lucru;
- f) un plan de urgență pentru protecția lucrătorilor împotriva expunerii la un agent biologic din grupa 3 sau 4, în cazul unei defectări a izolării fizice.

Se reține că prevederile legale mai sus invocate reglementează normele generale de protecție a muncii, a securității și sănătății în muncă și protecția lucrătorilor împotriva riscurilor legate de expunerea la agenți biologici în muncă, fiecare dintre aceste definind noțiunea de *„supravegherea sănătății lucrătorilor”*, *„boală profesională”* sau *„servicii medicale profilactice”*, care fac obiectul celor două contracte analizate mai sus.

Ca urmare, din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală a rezultat că prestatorul, pe lângă serviciile medicale de medicina muncii (examenul medical la angajarea în muncă, de adaptare, periodic, la reluarea activității, supraveghere

specială și promovarea sănătății la locul de muncă etc.) a facturat și alte pachete de servicii acordate angajaților, respectiv program Premium cum sunt: Premium Plus, Premium Circle, Premium Star, Premium Star (VIP), alte servicii medicale pentru membrii de familie ai angajaților care au program Premium Star, Premium, respectiv Star (VIP) și servicii medicale pentru membrii de familie —copii (< 8 ani)- consultații de pediatrie. Pachetele de servicii medicale Premium conțin alte categorii de servicii decât cele de medicina muncii, spre exemplu: Pachetul Premium Circle cuprinde pe lângă servicii de medicina muncii consultații de medicină generală și de specialitate, investigații paraclinice, vaccinări, investigații de laborator etc..

Din documentele analizate reiese că pentru aceste pachete din categoria Premium prestatorul oferă o serie de reduceri procentuale, iar prețurile achitate de societate pentru aceste pachete de servicii sunt diferite de cele achitate pentru servicii de medicina muncii, respectiv mult mai mari. De exemplu: echivalentul în lei al sumei de 15 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru program Premium Circle pentru angajații beneficiarului, respectiv de 65 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru program Premium Star pentru angajații beneficiarului față de echivalentul în lei al sumei de 2 euro/angajat/luna la cursul de schimb leu/euro al BNR valabil la data emiterii facturii pentru serviciile de medicina muncii pentru angajații beneficiarului.

Ca urmare, prin contractarea de către societate de servicii medicale, altele decât cele de medicina muncii și serviciile medicale profilactice, în favoarea angajaților proprii și, prin achitarea acestora societății prestatoare, s-a acordat angajaților avantajul de a achiziționa servicii medicale de specialitate la prețuri reduse, fapt care nu s-ar fi realizat dacă persoanele respective nu ar fi avut calitatea de angajat al societății. Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile nedeductibile cu aceste servicii ca fiind cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit și au stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sarcina societății.

În ceea ce privește contribuțiile sociale, având în vedere cele analizate mai sus se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind și avantajele de natură salarială primite de angajați de la angajator ca urmare a relației contractuale de muncă, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Întrucât serviciile de catering/mese și serviciile medicale, altele decât cele de medicina muncii, au fost încadrate în categoria avantajelor de natură salarială ce intră în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, .X. SRL avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale suplimentare în sumă totală de .X. lei, aferente perioadei 2010-2014, în temeiul dispozițiilor:

- pentru contribuția de asigurări sociale datorată de angajator și datorată de asigurați - art.5 alin.(1) pct.I, art.18 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.21 alin.(1), alin.(2) și alin.3), art.22 alin.(1), art.23 alin.(1) lit.a), art.24 alin.(1), art.28 alin.1) din Legea

nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.18 alin.(1) lit.a) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010 nr.12/2010, prevederile art.296⁴ alin.(1) și art.296⁵ alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator și datorată de asigurați - art.4 alin.(2), art.6 alin.(1), alin.(2), alin.(8) din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(2) lit.a) și b) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010 nr.11/2010, art.215 alin.(1), art.257 alin.1) și art.258 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, art.296⁴ alin.(1), art.296⁵ alin.(2) și art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator și datorată de asigurați - art.19 lit.a), art.26, art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.296⁴ alin.(1), art.296⁵ alin.(2) și art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator art.5 alin.(1) lit.a) și art.80 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, art.296⁵ alin.(2) și art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru contribuția angajatorilor la Fondul de garantare la plata creanțelor salariale accidente de muncă și boli profesionale - art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.296⁵ alin.(2) și art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru:

- .X. lei **impozit pe veniturile din salarii;**
- .X. lei **CAS angajator;**
- .X. lei **CAS angajat;**
- .X. lei **contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;**
- .X. lei **contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;**
- .X. lei **contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;**

- .X. lei fond de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei CASS angajator;
- .X. lei CASS angajat;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii aferente serviciilor de catering și serviciilor medicale, contestatara susține că este eronat calculul acestora.

În acest sens, societatea arată că pentru perioada ianuarie - iunie 2010 autoritățile fiscale au calculat asupra debitului principal, atât majorări de întârziere (de 0,1% pe zi de întârziere), cât și penalități de întârziere (de 15% pentru întâzieri mai mari de 60 zile) deși acestea au fost introduse în Codul de procedură fiscală abia începând cu 1 iulie 2010.

Cu titlu de exemplu, se arată că organele de inspecție fiscală au calculat pentru contribuția de asigurări sociale datorată de angajat un debit principal în cuantum de .X. lei, atât majorări de întârziere în cuantum total de .X. lei, cât și penalități de întârziere de .X. lei.

Dacă după data de 1 iulie 2010 stabilirea, atât a unei dobânzi, cât și a unor penalități de întârziere poate fi acceptată având în vedere regimul juridic diferit al acestora, precum și motivația perceperii lor, stabilirea acestor accesorii pentru sume care nu au fost plătite la scadență anterior reglementării acestor sancțiuni și pentru care au fost stabilite majorări de întârziere determină o dublă sancționare a societății pentru aceeași faptă.

Astfel, dobânzile sunt percepute pentru situația în care contribuabilul nu achită la scadență datoria cu scopul de a proteja valoarea reală a plăților datorate bugetului, iar penalitățile de întârziere întrucât reglementarea lor are la bază intenția legiuitorului de a asigura o garanție suplimentară a achitării taxelor și impozitelor datorate bugetului. Așadar, motivația stabilirii acestor două sancțiuni rezidă în îndeplinirea unor funcții diferite.

Însă, până la adoptarea OUG nr.39/2010, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată fiscale se datorau majorări de întârziere în cuantum de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, până la data stingerii sumei datorate, acest sistem sancționatoriu bazat pe majorări de întârziere având în conținutul său atât componenta recuperatorie-dobânda, cât și componenta sancționatorie - penalitatea.

Pentru sumele scadente anterior intrării în vigoare a OUG nr. 39/2010 și pentru care autoritățile au calculat majorări de întârziere, aplicarea din nou a penalităților de întârziere prevăzute de acest act normativ determină în realitate aplicarea unei duble sancțiuni de aceeași natură pentru același fapt generator, încălcându-se astfel principiul unicității răspunderii. Or, în mod evident, o singură acțiune cu un singur rezultat nu poate fi sancționată simultan de două ori.

În plus, întrucât la data constituirii bazei impozabile pentru creanța fiscală principală, creanțele fiscale accesorii se circumscriau dreptului la perceperea majorărilor de întârziere, rezultă că aplicarea penalităților de întârziere de către autoritățile fiscale s-a efectuat cu încălcarea principiului neretroactivității, pentru creanțele fiscale principale rezultate în baza unui raport de drept material fiscal

epuizat anterior intrării în vigoare a ordonanței de urgență și neplătite la scadență neputând fi calculate creanțe fiscale accesorii sub forma dobânzii și penalității de întârziere, ci numai sub forma majorărilor de întârziere.

Fata de aceste sustineri ale contestatarii, organul de soluționare a contestației retine ca potrivit prevederilor art. II alin. (2) din Ordonanța de Urgență nr. 39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“(2) Pentru creanțele fiscale care au scadența anterior intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, începând cu data intrării în vigoare a acesteia se datorează dobânzi și penalități de întârziere. În acest caz, termenele în funcție de care se stabilește nivelul penalității de întârziere prevăzute la art. 120¹ încep să curgă de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.”

Coroborat cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”, rezulta ca în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat atât majorări/dobânzi de întârziere, cât și penalități de întârziere, având în vedere că obligațiile principale nu au fost achitate în termen de 60 de zile de la data intrării în vigoare a OUG nr. 39/2010, iar penalitatea de 15% se aplică o singură dată asupra cuantumului obligațiilor fiscale principale rămase nestinse și nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Astfel, întrucât nu sunt reținute argumentele contestatarii privind calculul cuantumului obligațiilor fiscale accesorii, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatarii au fost menținute ca datorate debitele reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, ca o consecință, .X. SRL datorează și accesoriile aferente conform principiului de drept, *accessorium sequitur principale*.

Astfel, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,

E. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./23.12.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.12.2015, comunicată contribuabilului, s-au dispus .X. SRL următoarele măsuri:

- depunerea Declarațiilor privind impozitul pe profit pentru perioada 2009 – 2014 prin care se va corecta pierderea fiscală;
- verificarea și corectarea declarațiilor recapitulative 390 depuse pe perioada 01.12.2012 – 31.12.2014;
- întocmirea și prezentarea registrului bunurilor de capital;
- întocmirea și prezentarea pentru perioada 2009-2014 în format electronic a registrelor contabile obligatorii, respectiv registrul jurnal și Registrul carte mare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv: *“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a 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 soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGAMC au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva 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.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar , TVA suplimentară, impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, precum și accesorii aferente acestora fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere contestată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/22.12.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili nu s-a stabilit în sarcina .X. SRL diminuarea pierderii fiscale, ci masuri pe care contestatara trebuie sa le aducă la indeplinire, precum:

- depunerea Declarațiilor privind impozitul pe profit pentru perioada 2009 – 2014 prin care se va corecta pierderea fiscală;

-verificarea și corectarea declarațiilor recapitulative 390 depuse pe perioada 01.12.2012 – 31.12.2014;

-întocmirea și prezentarea registrului bunurilor de capital;

-întocmirea și prezentarea pentru perioada 2009-2014 în format electronic a registrelor contabile obligatorii, respectiv registrul jurnal și Registrul carte mare, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului”.*

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

F. Referitor la solicitarea .X. SRL, în conformitate cu prevederile art.276 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, de **susținere orală a contestației** formulate împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2015, aceasta a fost acordată și a avut loc în data de 06.06.2016 la sediul organului de soluționare a contestației, cu participarea reprezentanților organului emitent al actului administrativ fiscal atăcat și ai contestatarii, susținerile fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată la dosarul cauzei.

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

D E C I D E:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr F-MC .X./23.12.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente;

- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același impozit și aceeași perioadă în funcție de cele prezentate în decizie și să emită un nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă 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 dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei impozit pe veniturile din salarii;
- .X. lei dobanzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei CAS angajator;
- .X. lei dobanzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei CAS angajat;
- .X. lei dobanzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobanzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- .X. lei dobanzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- .X. lei dobanzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- .X. lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei dobanzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru

plata creanțelor sociale;

- .X. lei CASS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei CASS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru:

- TVA colectata suplimentar aferenta unor livrari intracomunitare catre beneficiari care nu au prezentat cod valid de TVA, in suma de **.X. lei**;
- TVA respinsa la deducere pentru inregistrarea de cheltuieli cu serviciile efectuate fara existenta unui contract (.X.), in suma de **.X. lei**,
- TVA respinsa la deducere pentru achizitii intracomunitare de servicii care nu au la baza documente justificative aferente operatiunilor derulate (contracte, situatii de lucrari,rapoarte de lucru etc), in suma de **.X. lei**,
- TVA deductibila ajustata pentru bunuri de capital neutilizate în suma de **.X. lei**, precum și pentru accesoriile în suma de **.X. lei**, din care:
 - .X. lei – majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
 - .X. lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de .X. SRL împotriva măsurilor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.12.2015 emisă de Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

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

DIRECTOR GENERAL

X